

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Analýza oceňování a účtování zásob ve farmaceutickém průmyslu
Analysis of Valuation and Accounting of Inventories in Pharmaceutical Industry

Student: Nikola Mücková
Vedoucí bakalářské práce: Ing. Marcela Paločková, Ph.D.

Ostrava 2018

Zadání bakalářské práce

Student: **Nikola Mücková**

Studijní program: B6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně

Téma: Analýza oceňování a účtování zásob ve farmaceutickém průmyslu
Analysis of Valuation and Accounting of Inventories in Pharmaceutical Industry

Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Vymezení zásob a jejich právní úprava
3. Způsoby oceňování zásob a jejich účtování
4. Analýza oceňování a účtování zásob ve farmaceutickém průmyslu
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2017*. 15. vyd. Olomouc: ANAG, 2017. 448 s. ISBN 978-80-7554-068-3.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Meritum Účetnictví podnikatelů 2017*. 14. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. 528 s. ISBN 978-80-7552-518-5.

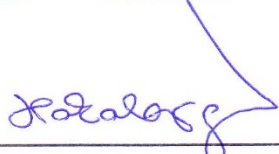
RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2017*. 17. vyd. Olomouc: ANAG, 2017. 1152 s. ISBN 978-80-7554-061-4.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Marcela Paločková, Ph.D.**

Datum zadání: 24.11.2017

Datum odevzdání: 11.05.2018



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou bakalářskou práci vypracovala samostatně, přílohy č. 1 až 3
jsem upravila a vložila“

V Ostravě dne 11. 5. 2018

.....*Mücková*.....

Nikola Mücková

Obsah

1	Úvod	5
2	Vymezení zásob a jejich právní úprava	7
2.1	Právní úprava zásob dle české legislativy	8
2.2	Zásoby nakoupené	9
2.3	Zásoby vytvořené vlastní činností	10
2.4	Inventarizace zásob.....	11
3	Způsoby oceňování zásob a jejich účtování.....	17
3.1	Oceňování zásob při pořízení	17
3.2	Oceňování zásob při vyskladnění	20
3.3	Testování na snížení hodnoty zásob	24
3.4	Účtování zásob	24
3.4.1	Způsoby účtování zásob.....	24
3.4.2	Účtová třída 1 – Zásoby.....	26
3.4.3	Aktivace materiálu a vnitropodnikových služeb	34
3.4.4	Zásoby na konci účetního období	35
3.4.5	Slevy u zásob	36
3.4.6	Reklamace zásob.....	37
4	Analýza oceňování a účtování zásob ve farmaceutickém průmyslu	39
4.1	Základní informace o společnosti.....	39
4.2	Společnost ABC s.r.o. v číslech	40
4.3	Účtování zásob ve společnosti.....	45
4.4	Oceňování zásob ve společnosti	46
4.4.1	Divize ALFA	46
4.4.2	Divize BETA	48
4.5	Opravné položky k zásobám ve společnosti.....	49
4.5.1	Opravná položka na neshodné neboli poškozené zásoby	50

4.5.2	Opravná položka na zásoby po lhůtě spotřeby a zásoby s krátkou lhůtou	50
4.5.3	Opravná položka tvořená na nadměrné zásoby	50
4.5.4	Opravná položka tvořená na pomaluobrátkové zásoby	50
4.5.5	Specifika opravné položky na divizi BETA	50
4.5.6	Opravná položka na zásoby s nižší prodejní cenou	51
5	Závěr	52
	Seznam použité literatury	54
	Seznam zkratk.....	56
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Zásoby v účetní jednotce představují velmi důležitou a rozsáhlou oblast, a proto bylo toto téma autorkou vybráno. Autorka bakalářské práce se domnívá, že zásoby jsou významnou součástí účetní jednotky a je potřeba se tímto tématem zabývat. Je důležité mít v každé účetní jednotce zpracovanou vnitropodnikovou směrnici k zásobám, aby došlo k zamezení špatnému postupu v oblasti zásob v průběhu účetního období. Ve směrnici si účetní jednotka stanoví metodu oceňování při pořízení zásob a následném vyskladnění zásob. Dále si stanoví, jaký typ metody bude používat pro účtování zásob, jestli průběžný způsob účtování (přes kalkulační účty) nebo způsob periodický (výdaje budou účtovány přímo do nákladů) a zapomenuto by nemělo být ani na průběh inventarizace. Důležité pro účetní jednotku je si určit optimální množství zásob, které bude evidovat na skladě včetně postupu skladování, jelikož nadměrné množství nevyužitých zásob na skladě v sobě vážou peněžní prostředky, které tím pádem nemá účetní jednotka k dispozici a nemůže je lépe zhodnotit. V opačném případě, aby malým naskladněním zásob nemohlo dojít k přerušení plynulosti výroby.

Bakalářská práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část. Teoretická část je dále rozdělena na dvě části, v praktické části jsou využity informace z části teoretické.

Cílem první teoretické části je vymezení jednotlivých druhů zásob a odkázání na právní úpravu české legislativy, která se zásobami souvisí. Cílem je vymezit jak zásoby nakoupené, tak zásoby vytvořené vlastní činností, popsat, co všechno mezi tyto dvě skupiny patří a čím jsou zásoby daného druhu charakteristické. Dalším cílem je problematika inventarizace zásob, která je poměrně rozsáhlá a zahrnuje celý postup inventarizace, včetně druhů inventury, výsledků inventarizace, vyčíslení inventarizačních rozdílů. Autorka se také zaměří na inventarizační směrnici nebo daňovou problematiku související s inventarizací zásob.

V druhé teoretické části, která je nejvíce obsáhlá, je cílem popsat způsoby oceňování zásob v účetnictví, a to jak při pořízení zásob, tak při jejich vyskladnění. Cílem je vysvětlit metody oceňování, charakterizovat je a každou z nich znázornit na praktickém příkladu. Dalším cílem druhé teoretické části je vysvětlit účtování zásob. Autorka bakalářské práce se nejdříve zaměří na způsoby účtování zásob a následně vymezí a charakterizuje jednotlivé účtové skupiny včetně ukázky zaúčtování na praktickém příkladu. Dále nebudou opomíjeny témata jako je aktivace zásob, poskytnutí slevy u zásob nebo postup v případě reklamace.

Cílem praktické části je zaměřit se na oceňování a účtování zásob v konkrétní vybrané společnosti. Nejdříve bude představená společnost a následně pomocí grafů znázorněn vývoj společnosti v číslech za tři účetní období na konkrétních oblastech. Cílem je popsat účtování

zásob ve společnosti včetně využívaného softwaru ve společnosti. Hlavním cílem praktické části je popsat, jaké metody jsou použity při oceňování zásob ve vybrané společnosti. V neposlední řadě se autorka bude věnovat problematice opravných položek, které jsou ve společnosti k zásobám tvořeny a které jsou nezbytnou součástí při zachycení věrného a poctivého obrazu účetnictví.

V celé bakalářské práci je použita metoda postupu. Ve druhé a třetí kapitole bakalářské práce je použita především metoda teoretického vymezení základních pojmů. Ve třetí kapitole je použita také metoda komparace. V praktické části je využita metoda praktické aplikace na konkrétní vybranou společnost.

Vlastní názory, připomínky, návrhy či zhodnocení jsou v celé bakalářské práci psány kurzívou.

2 Vymezení zásob a jejich právní úprava

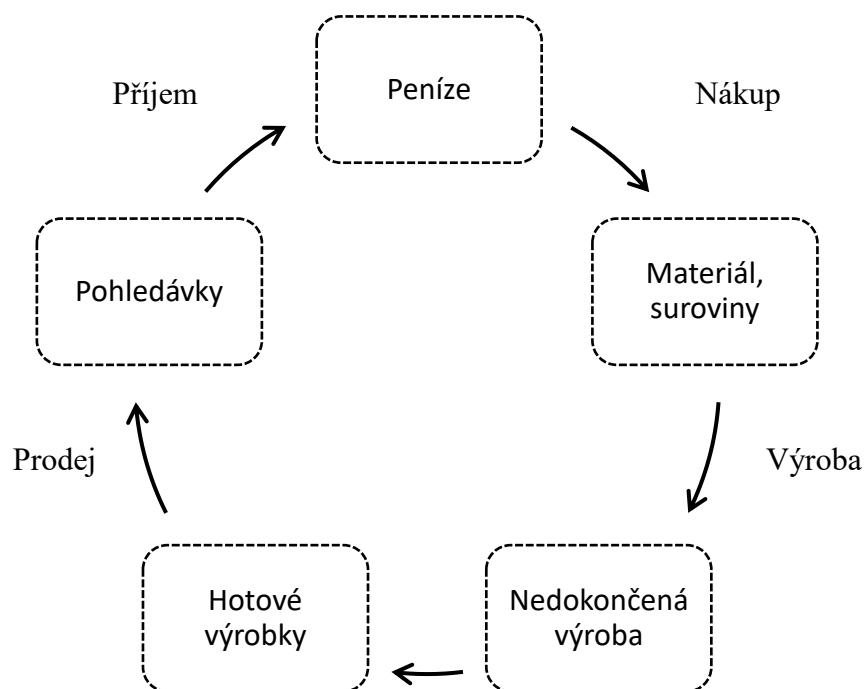
Zásoby mají charakter movitých věcí a představují majetek účetní jednotky. Zásoby patří mezi oběžná aktiva, tím pádem jsou spotřebovávány jednorázově, mění svou podobu a jejich doba držení je krátkodobá, tj. kratší než jeden rok.

Zásoby vytvářejí značnou část majetku podniku a vážou po určitou dobu její kapitál. Z pohledu podnikové ekonomiky nesou procesy, které jsou spojené s pořízením, skladováním a distribucí zásob, významné náklady. Je zřejmé, že každý podnik bude usilovat o co nejmenší nutné náklady, které jsou zapotřebí vynaložit, aby byl zabezpečen neustálý průběh výrobního procesu. Avšak, různé podnikové útvary vnímají pojem nejmenší nutné náklady odlišně. Pro pracovníky výrobních a odbytových oddělení by bylo ideální mít skladem dostatečnou zásobu materiálu a zboží, aby se zbytečně nezastavovala pravidelná výroba a následně prodej. Může také přijít náhodná objednávka, která by byla pro podnik významná a mohl by o ni přijít. Na druhou stranu ekonomové by rádi materiál nebo zboží nakupovali nejlépe před jejich spotřebou či prodejem, aby v nich nebyl vázán kapitál, který by mohli využít někde jinde. Pracovníci logistiky a nákupu se snaží právě nesoulad mezi těmito dvěma útvary tím nejvhodnějším způsobem optimalizovat (řídit). Cílem řízení zásob je udržovat zásoby na úrovni, která je potřebná k vyrovnávání časového a množství nesouladu mezi celým procesem výroby u dodavatele a procesem spotřeby u odběratele.¹

Zásoby, jak již bylo zmíněno, jsou součástí oběžných aktiv, proto neustále obíhají v rámci jejich koloběhu. Ten spočívá v nákupu materiálu, a jiných potřebných surovin pro výrobu, za peníze. Poté dochází k přeměně materiálu na nedokončenou výrobu a následně na finální hotový výrobek, který je připraven k prodeji odběrateli. Vůči odběrateli vzniká účetní jednotce pohledávka a po jejím uhrazení dojde k inkasu peněžních prostředků. Zde koloběh končí a může začít zcela znovu. Celý proces je znázorněn ve schématu 2.1.

¹ <https://portal.pohoda.cz/pro-podnikatele/uz-podnikam/proces-rizeni-zasob-ve-firmach/>

Schéma 2.1 Koloběh oběžných aktiv



Zdroj: (Kolektiv autorů, 2013/4) - vlastní zpracování

Podle přílohy č. 1 k vyhlášce č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „vyhláška č. 500“) jsou zásoby vykazovány na straně oběžných aktiv a jsou členěny následovně:

C.I. Zásoby

C.I.1. Materiál

C.I.2. Nedokončená výroba a polotovary

C.I.3. Výrobky a zboží

C.I.3.1 Výrobky

C.I.3.2 Zboží

C.I.4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny

C.I.5. Poskytnuté zálohy na zásoby.

2.1 Právní úprava zásob dle české legislativy

Právní úpravu zásob v českém účetnictví ovlivňuje nejvýznamněji zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“), vyhláška č. 500 a České účetní standardy pro podnikatele, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ČÚS“) a samozřejmě další různé zákony. Účetní jednotka je regulována také svými

vnitřními směrnici, které si tvoří sama a upřesňuje tak své rozhodnutí, stanovené postupy, způsoby účtování a oceňování apod., aby nedocházelo k nesprávnosti a nejasnosti v průběhu účetního období.

Zákon o účetnictví se zásobám věnuje ve čtvrté části – Způsoby oceňování zásob v § 24 až § 28 kde jsou uvedeny způsoby oceňování majetku a závazků, kdy se majetek a závazky oceňují, jaké druhy ocenění zákon umožňuje apod. Dále se zásobám věnuje v části páté – Inventarizace majetku a závazků v § 29 a v § 30. Zde je definováno, co je to inventarizace, její druhy, jakým způsobem má být inventarizace provedena, co jsou to inventarizační rozdíly apod.

Vyhláška č. 500 se zásobám věnuje především také ve dvou částech, a to v části druhé – Účetní závěrka a v části čtvrté – Účetní metody. Část druhá obsahově vymezuje zásoby a část čtvrtá zase způsoby oceňování a vymezení nákladů, které souvisí s pořízením zásob.

ČÚS se zásobám věnují buď přímo nebo nepřímo. Například ČÚS. č. 001 – Účty a zásady účtování na účtech nebo ČÚS č. 002 – Otevírání a uzavírání účetních knih. Dále ČÚS č. 007 – Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob, kde se účetní jednotka dozví, jak účtovat rozdíly zjištěné při inventarizaci. ČÚS č. 15 – Zásoby se zabývá oceňováním zásob, postupy účtováním a v poslední části analytickými a podrozvahovými účty. A v neposlední řadě ČÚS č. 19 – Náklady a výnosy.

Interní směrnice není povinná dle žádného zákona účetní jednotka vytvářet. Jedná se o zpracovaný postup pravidel pro vedení účetnictví, kdy je třeba řídit se platnou legislativou, včetně informací o podniku, struktuře, povinnostech, odpovědnosti apod. Směrnice není tvořena pro založení do trezoru, ale má sloužit jako nástroj pro orientaci a pomáhat při řešení vzniklých situací v celém účetním období. Jelikož dochází ke změnám v právní úpravě, je potřeba v takovém případě směrnice aktualizovat a případné změny v zákonech zpracovat. Dobře vypracované vnitropodnikové směrnice umožňují snadné provedení kontroly hospodaření účetní jednotky, ať už se jedná o kontrolu uvnitř podniku nebo vnější ze strany auditu, finančního úřadu nebo daňových poradců. (Kovalíková, 2013)

2.2 Zásoby nakoupené

Nakoupené zásoby se řadí mezi nejpočetnější představitele zásob a dále je lze rozdělit do dvou významných skupin, kterými jsou materiál a zboží.

Materiál je nejfrekventovanější součástí zásob. Do materiálu patří také hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí s dobou použitelnosti delší než jeden rok, které nejsou

vykázané v rozvaze jako dlouhodobý majetek. Tyto položky účetní jednotka považuje za drobný hmotný majetek, o kterém účtuje jako o zásobách. (Kolektiv autorů, 2017/1)

Materiál dále zahrnuje:

- **Suroviny:** vstupují do produktu, zcela nebo z části, a vytvářejí jeho podstatu;
- **Pomocné látky:** přecházejí do hodnoty výrobků, ale netvoří jeho podstatu;
- **Látky pro zajištění provozu:** jsou potřebné pro provoz účetní jednotky (kancelářské potřeby, čisticí prostředky, palivo);
- **Náhradní díly:** jsou určeny k uvedení majetku do původního stavu a nemusí být na ně nahlíženo pouze jako na zásoby určené k okamžité spotřebě. Významné náhradní díly mohou být součástí dlouhodobého majetku, pokud je účetní jednotka bude používat déle než jeden rok;
- **Obaly:** slouží k ochraně a přepravě nakoupeného materiálu, zboží a vlastních výrobků, aby nedošlo k jejich poškození;
- **Pokusná zvířata:** podle zákona č. 246/1992 sb., na ochranu zvířat proti týrání, ve znění pozdějších předpisů. (Strouhal, Židlická, Cardová 2014)

Zboží účetní jednotka nakupuje za účelem dalšího prodeje. Jedná se o veškeré movité věci včetně zvířat, pokud účetní jednotka s těmito věcmi obchoduje. Výrobky vlastní výroby, které byly aktivovány a následně předány do vlastních prodejen, a také zvířata vlastního chovu, která dospěla, byla aktivována a určena k prodeji s výjimkou jatečných zvířat. V neposlední řadě se jedná o nemovité věci, které účetní jednotka nakupuje v nezměněné podobě a sama je nepoužívá, nepronajímá a neprovádí na nich technické zhodnocení, přitom předmětem činnosti účetní jednotky je nákup a prodej nemovitých věcí. (Kolektiv autorů, 2017/2)

2.3 Zásoby vytvořené vlastní činností

Zásoby vlastní výroby představují důležitou součást zásob, zejména u výrobních podniků. Rozdělujeme je do tří základních kategorií.

Nedokončenou výrobou rozumíme přechodný stav, kdy produkty prošly jedním nebo několika stupni výrobního procesu a nejsou již materiálem, ale zároveň nejsou hotovými výrobky. Patří sem i nedokončené výkony jiných činností, kde nevznikají hmotné produkty. Nedokončená výroba nemusí být spojována pouze s výrobní činností, ale může vznikat i v dalších oblastech, jako jsou služby.

Polotovary vlastní výroby představují stále přechodný stav, ale jsou již odděleně evidovány, i když ještě neprošly všemi výrobními stupni. Některé polotovary může účetní jednotka prodávat, aniž by byly zkompleťovány do hotových výrobků v následném výrobním

procesu. Jedná se například o náhradní díly při výrobě automobilů tzn. z jednotlivých součástí mohou být vyrobeny hotové výrobky v podobě automobilů nebo se mohou již prodávat jako náhradní díly.

Hotové výrobky jsou předmětem vlastní činnosti, které jsou zpravidla určeny k prodeji mimo účetní jednotku, anebo jsou spotřebovány uvnitř účetní jednotky. Mohou být také prodány jako zboží do vnitropodnikové prodejny. V obou případech musíme zaznamenat aktivaci těchto výrobků v účetnictví. (Kolektiv autorů, 2017/2, Kolektiv autorů, 2017/1)

Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny

Zásoby mladých a ostatních zvířat a jejich skupin zahrnují:

- mladá chovná zvířata – jakmile vyspějí a stanou se plemennými jedinci, přeúčtují se do dlouhodobého hmotného majetku,
- zvířata na výkrm – za účelem prodeje, či užití ve vlastní účetní jednotce,
- další zvířata (kožešinová zvířata, ryby, včelstva, hejna slepic, kachen, krůt, perliček a hus na výkrm) – přínos mohou přinášet v podobě kožešin, medu, vajec, peří apod.

Do kategorie ostatních zvířat a jejich skupin mohou patřit i služební psi držení za účelem ostrahy a účetní jednotka rozhodla, že o nich nebude účtovat jako o dlouhodobém hmotném majetku. (Kolektiv autorů, 2017/2)

2.4 Inventarizace zásob

Mezi zásady účetnictví patří mimo jiné úplnost, průkaznost, věrohodnost a správnost účetních údajů. K naplnění těchto zásad určitě patří povinnost provádět inventarizaci, v opačném případě by takové účetnictví nemohlo být považováno za věrohodné a průkazné.

Inventarizace zahrnuje širší pojem než inventura. **Inventurou** se zjišťuje skutečný stav ke konkrétnímu dni jednotlivých položek zásob a ověřuje se, zda skutečný stav odpovídá stavu v účetnictví. Inventura není zákonem o účetnictví blíže specifikována a je pouze významnou součástí **inventarizace**, která zahrnuje celý proces činností:

- Nedílnou součástí je již zmíněná inventura a zaznamenání zjištěného stavu do inventurních soupisů, jak je uvedeno v § 30 odst. 1 zákona o účetnictví;
- Vyčíslení inventarizačních rozdílů, tj. rozdíl mezi skutečným a účetním stavem, a vysvětlení důvodu vzniklých rozdílů. V případě zjištění neúmyslných chyb v účetním zápise je třeba před stanovením konečných rozdílů tyto chyby odstranit pomocí řádných účetních dokladů;
- Stanovení, jakým způsobem účetní jednotka vypořádá vzniklé rozdíly;

- Zaznamenání údajů, které byly upřesněny například přesun materiálu, záměna apod.;
- Zhodnocení majetku, jak je na tom z hlediska technického stavu. Jestli není třeba provést opravu, kontrolní údržbu, technické zhodnocení, popřípadě majetek zcela vyřadit nebo prodat, jestliže účetní jednotka zjistí jeho nepotřebnost nebo malou použitelnost;
- V rámci inventarizace je třeba zjistit, zda ocenění zásob v účetnictví není vyšší než jejich tržní cena. Pokud by tržní cena byla nižší, je nutné stanovit, jestli se jedná o rozdíl trvalého charakteru nebo přechodného;
- Účetní jednotka zjištěné inventarizační rozdíly zaúčtuje do období, ke kterému se vzniklé skutečnosti vztahují. (Svobodová, 2013)

Dle § 29 zákona o účetnictví platí, že účetní jednotka uskutečňuje inventarizaci k okamžiku, ke kterému sestavuje účetní závěrku řádnou nebo mimořádnou, jako periodickou inventarizaci. Při periodické inventarizaci může účetní jednotka zahájit inventuru nejdříve čtyři měsíce před rozvahovým dnem a ukončit nejpozději dva měsíce po rozvahovém dni, jak je uvedeno v § 30 odst. 6 zákona o účetnictví. Účetní jednotka může provést i průběžnou inventuru, pokud účtuje o zásobách podle druhů, podle místa jejich uložení nebo podle hmotně odpovědných osob.

Vnitropodniková inventarizační směrnice

Příprava inventarizace je specifická u každé účetní jednotky, jelikož si ji zcela řídí sama a veškerá odpovědnost je jen v její pravomoci. Sama si musí zorganizovat přípravu a postupy přes zahájení až po ukončení inventarizace. Každá účetní jednotka by měla mít pro postup inventarizace vypracovanou inventarizační směrnici, podle které se bude řídit, a tak její rozhodování bude v každém období stejné a ucelené. Případné změny, které mohou v průběhu let nastat zakomponuje do inventarizační směrnice pro další období. Vnitropodniková směrnice by v takovém případě měla obsahovat:

- přesnou identifikaci jednotlivých druhů zásob,
- vymezení orgánů, které budou mít inventarizaci na starost,
- stanovení termínů zahájení a ukončení inventarizace, určení rozvahového dne, časový harmonogram inventury konkrétních druhů zásob,
- stanovení způsobu inventarizace (fyzická, dokladová), jakým způsobem budou zjištěné výsledky zapsány do inventurních soupisů,
- přehled norem ztrát přirozených úbytků,
- způsob projednání a zhodnocení inventarizace včetně dopadu na odpovědné osoby,

- vymezení mimořádných inventur (například při změně vedení, svěřením majetku jiným osobám apod.),
- způsoby uchovávání podkladů týkající se inventarizace, tak aby byla dodržena lhůta 5 let po jejím provedení. (Svobodová, 2013)

Dokladová a fyzická inventura

Hlavním způsobem zjišťování skutečných stavů zásob je fyzická inventura, avšak v případě, že nelze prokazatelně provést fyzickou inventuru, přichází na řadu inventura dokladová. Fyzické inventuře podléhá např. materiál na skladě, zboží na skladě a ve vnitropodnikových prodejnách, výrobky vlastní výroby na skladě, nedokončená výroba, polotovary i zvířata. Fyzická inventura může být provedena přepočítáním, přeměřením (dráty), převážením (drobné zásoby v měrných jednotkách). Ve specifických případech může nastat situace, kdy nelze provést fyzickou inventuru, a to z důvodů ohrožení bezpečnosti nebo může být zjišťování skutečného množství zásoby nevhodné. Tyto případy by se měli vyskytovat ojediněle, jako příklad můžeme uvést pohonné hmoty v čerpacích stanicích. Skutečnou výši zásoby v těchto případech určíme pomocí technického výpočtu. Takové zásoby by měla účetní jednotka s předstihem označit v interní směrnici a dále stanovit způsob postupu technického výpočtu. Namísto technického výpočtu může použít i dokladovou inventuru, i když zásoby nejsou druhem, u kterého by nešlo vizuálně zjistit jeho existenci. (Kolektiv autorů, 2017/1)

V důsledku zaúčtování zásob mohou v účetní jednotce nastat následující situace. Pokud se jedná o vlastní zásobu účetní jednotky, bude uschovávat zásoby ve skladu, a to ve skladu vlastním nebo pronajatém – zaúčtování zásoby proběhne na účet konkrétního druhu zásob. V situaci, kdy si účetní jednotka uskladní vlastní zásobu u jiné účetní jednotky, např. z důvodů předání ke zpracování, zapůjčení nebo komisního prodeje, musí účetní jednotka účtovat o zásobě na analytických účtech s uvedením, kde se daná zásoba nachází. A v neposlední řadě, může nastat situace, kdy účetní jednotka vlastní cizí zásobu kvůli převzetí ke zpracování nebo skladování, zásoba přišla omylem nebo je jen vypůjčená. V takovém případě musí být zásoba uvedena na podrozvahových účtech, označena druhem a výší jeho ocenění. (Kolektiv autorů, 2017/1)

Inventurní soupisy

Jak již bylo zmíněno, skutečný stav majetku a závazků se zaznamenává v inventurních soupisech. Vzor inventurního soupisu zásob zobrazuje **Příloha č. 1** a dle § 30 odst. 7 zákona o účetnictví se jedná o průkazné účetní záznamy, které musí obsahovat následující údaje:

- zjištěný skutečný stav zásob tak, aby bylo zřejmé, o jaký druh se jedná tzn. název, měrná jednotka, množství, místo uložení, hodnota ocenění, jméno odpovědné osoby za zásobu, syntetický a analytický účet,
- podpis osoby odpovědné za zjištěný stav a podpis osoby odpovědné za provedení inventury,
- způsob zjišťování skutečného stavu (dokladová, fyzická inventura),
- ocenění zásob při periodické inventarizaci k rozvahovému dni a při průběžné inventarizaci ke dni ukončení inventury, případně k rozhodnému, pokud si ho účetní jednotka stanoví,
- okamžik sestavení účetní závěrky,
- rozhodný den, pokud si ho účetní jednotka stanoví (den, který předchází účetní závěrce),
- okamžik zahájení a ukončení inventury. (Svobodová, 2013)

Výsledky inventarizace

Jakmile účetní jednotka provede inventuru veškerých zásob a zaznamená skutečnost do inventurních soupisů, je třeba tento stav následně porovnat se stavem v účetnictví a zjistit, jaké rozdíly vznikly. Nemusí se vždy jednat pouze o číselné rozdíly mezi množstvím či výši ocenění. Výsledkem mohou být i jiné skutečnosti, chyby a poznatky v podobě zjištění potřebných oprav, nepotřebných zásob, zastaralost strojů, prošlý materiál apod. Chyby mohou nastat v průběhu období, kdy dojde k přehlédnutí či opomenutí při vyhotovení příjemky nebo výdejky ze skladu anebo nedojde k jejich správnému zaúčtování. Pokud by tyto chyby nebyly objeveny a následně opraveny, došlo by ke zvýšení konečné částky vzniklého rozdílu, proto je nutné nalezené chyby pomocí účetního dokladu řádně zaúčtovat. (Louša, 2012)

Zákon o účetnictví v § 30 považuje za inventarizační rozdíly manko, schodek a přebytek. **Manko a schodek** představují rozdíl mezi skutečným stavem a stavem zachyceným v účetnictví, s odlišností, že schodek se používá u peněžních hotovostí a cenin. Manko u zásob tedy představuje chybějící, nenalezené zásoby. Naopak **přebytek** vzniká v případě, že skutečný stav je vyšší než stav vykazovaný v účetnictví. Je důležité zdůraznit, že zjištěná skutečnost je rozhodující. Účetní jednotka vždy musí upravit stav v účetnictví podle provedené inventury a ne naopak. (Svobodová, 2013)

Normy přirozených úbytků

U některých druhů zásob může docházet k přirozeným úbytkům nebo ztrátám při jejich skladování. Účetní jednotka by si měla sama co nejpečlivěji vymezit takové druhy zásob, u kterých ztráta v rámci norem může nastat. Zároveň je třeba stanovit pečlivě kritéria, na

základě kterých přirozené normy bude akceptovat a budou sloužit i jako nástroj následné kontroly. Normy lze stanovit na základě technologických a technických úbytků, které jsou důsledkem přirozených vlastností zásob. Mezi takové to vlastnosti patří například rozprach, sesychání, rozsypaní, zkažení, ulpění na stěnách nádob, vypaření, vyschnutí, nezaviněné úhyny zvířat, ztratné v maloobchodě apod. Je důležité, aby účetní jednotka byla schopná kdykoliv dokázat, že se jedná skutečně o přirozené úbytky v důsledku technologických a technických ztrát. Veškeré informace týkající se norem by měla účetní jednotka zaevidovat do své vnitropodnikové směrnice pro inventarizaci zásob a to především:

- na jaké druhy zásob se norma vztahuje a její vyjádření v procentech nebo jiným vhodným způsobem,
- proč u stanovených druhů k těmto úbytkům dochází,
- případy, na které se naopak normy přirozených úbytků nebudou vztahovat (například zásoby vrácené dodavateli, vadné zboží v důsledku nehody a krádeže, zboží dopravené bez vážení). (Svobodová, 2013)

Autorka se domnívá, že problematika ztrát v rámci přirozených úbytků by účetní jednotka neměla podceňovat a objektivně by si měla tyto normy stanovit a vypsat ve vnitropodnikové směrnici. Tím, že pracovníci často nesou odpovědnost za škodu svěřených zásob, by nemuseli vždy souhlasit s podpisem hmotné odpovědnosti, pokud by takové to normy nebyly nastaveny.

Vypořádání inventarizačních rozdílů

Povinností účetní jednotky je, aby podle doložených inventurních soupisů opravila účetní stav zásob o vzniklé inventarizační rozdíly ke dni účetní závěrky, tzn. k poslednímu dni účetního období. Z právního pohledu bude účetní jednotka rozhodovat o tom, jestli případné manko předepíše k náhradě hmotně odpovědnému pracovníkovi nebo jiné osobě, nebo se bude jednat o ztrátu v rámci účetní jednotky. Na závěr by měla účetní jednotka zvážit a podat návrhy na opatření, aby k rozdílům, pokud možno, nedocházelo. Samozřejmě přirozené vlastnosti zásob by stěží mohla ovlivnit. Mělo by se jednat o neobvyklé, významné škody a těm rozdílům, kterým jdou, například zvýšenou opatrností, předcházet. (Svobodová, 2013)

Daňová uznatelnost mank a škod

Dle zákona č. 586/92 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDPř“) jsou za daňově uznatelné náklady považovány ztráty do normy přirozených úbytků, které je schopna účetní jednotka ekonomicky zdůvodnit a kdykoliv prokázat na požádání správce daně. Správce daně má v pravomoci posoudit, jestli výše stanovené normy je objektivní a případně o vzniklé rozdíly upravit základ daně. Jedná se o technologické a technické úbytky a úbytky, které vyplývají

z přirozených vlastností zásob, které vznikají například rozprachem, sesycháním v rámci technologických úbytků ve výrobním, zásobovacím a odbytovém procesu (přirozené úbytky zásob materiálu, zboží, nedokončené výroby, polotovarů a hotových výrobků), ztratné v maloobchodním prodeji a nezaviněné úhyny zvířat, která nejsou hmotným majetkem. Dále jsou za daňově uznatelné náklady považovány manka a škody, které vznikly v důsledku živelných pohrom nebo byla škoda způsobena neznámým pachatelem dle potvrzení policie.

3 Způsoby oceňování zásob a jejich účtování

Na oceňování zásob v účetnictví odkazuje § 24 a § 25 zákona o účetnictví, kde je vymezeno, k jakému okamžiku, co a jakým způsobem se z jednotlivých složek majetku a závazků oceňuje. Vyhláška č. 500 v § 49 definuje náklady související s pořízením zásob. ČÚS č. 15 rozvádí ustanovení o oceňování § 25 zákona o účetnictví a § 49 vyhlášky č. 500, stanovuje způsoby a základní postupy o účtování zásob a popisuje evidenci zásob na analytických a podrozvahových účtech.

3.1 Oceňování zásob při pořízení

Oceňování v účetnictví znamená přiřazování peněžní hodnoty jednotlivým účetním položkám. V případě zásob by účetní jednotka měla věnovat zvláště pozornost problematice oceňování, jelikož se jedná o rozsáhlou oblast. K ocenění zásob dochází většinou pomocí pořizovací ceny. Pokud jsou zásoby vytvořeny vlastní činností, oceňují se prostřednictvím vlastních nákladů. V některých případech se používá pro oceňování zásob v účetnictví reprodukční pořizovací cena. Kromě uvedeného ocenění zásob se ještě můžeme setkat s jiným případem ocenění, a to například u nevyfakturovaných dodávek, které se při vzniku oceňují buď podle uzavřené smlouvy nebo odborným odhadem podle dokladů, které má účetní jednotka k dispozici. (Kolektiv autorů, 2017/1)

Pořizovací cena je cena, za kterou byly zásoby nakoupeny včetně nákladů s jejich pořízením související tzv. vedlejší pořizovací náklady. Mezi náklady, které jsou součástí pořizovací ceny patří zejména přepravné, provize, clo, pojistné. Vnitropodnikové služby, které souvisejí s pořízením zásob nákupem a se zpracováním zásob, se do pořizovací ceny aktivují pouze v podobě přepravy a vlastních nákladů na úpravy uloženého materiálu. Naopak součástí pořizovací ceny nejsou náklady v podobě úroků z úvěru a zápůjček poskytnutých na jejich pořízení, kursové rozdíly, smluvní pokuty, úroky z prodlení a jiné sankce ze smluvních vztahů. (Kolektiv autorů, 2017/2)

Výčet výše uvedených vedlejších pořizovacích nákladů je uveden ve vyhlášce č. 500. Pokud ale účetní jednotka narazí na jiný druh nákladů, který ve vyhlášce č. 500 nebude uveden, bude se muset účetní jednotka rozhodnout, jestli náklady budou součástí pořizovací ceny nebo nikoliv. Z hlediska zásady opatrnosti autorka nedoporučuje takové to náklady zahrnovat do pořizovací ceny zásob.

Pokud je účetní jednotka plátcem DPH, musí rozdělit celkovou cenu uvedenou na faktuře na cenu bez daně a na částku připadající na DPH. Výše daně se nesmí stát součástí

pořizovací ceny zásob, ale bude uvedena samostatně na účtu 343 – Daň z přidané hodnoty. V případě neplátců DPH se stává daň součástí pořizovací ceny, jelikož nedochází k žádnému rozdělení na cenu bez daně a samostatnou daň a celková cena uvedena na faktuře je součástí pořizovací ceny, účet 343 – Daň z přidané hodnoty není v účetnictví neplátce vůbec zobrazen.

Pořizovací cenu lze zaúčtovat několika způsoby:

- **využití kalkulačních účtů:** kde zaúčtujeme cenu zásoby včetně vedlejších nákladů na pořízení (např. účet 111 – Pořízení materiálu a 131 – Pořízení zboží) a následně převedeme zásoby na sklad (např. 112 – Materiál na skladě a 132 – Zboží),
- **rozdělení účtu pomocí analytiky:** účetní jednotka si může podle svých potřeb rozdělit daný druh zásoby na analytické účty. Například 112.01 – Materiál na skladě pro cenu pořízení zásoby a 112.02 – Materiál na skladě pro vedlejší pořizovací náklady se zásobou související,
- **pevná cena:** pořizovací cena je určena na úrovni předem stanovené pevné ceny, vedlejších nákladů a odchylky od pevné ceny, podrobněji o pevné ceně pojednává kapitola 3.2. (Kolektiv autorů, 2017/1)

Vlastní náklady představují ocenění pro zásoby vytvořené vlastní činností, a to buď ve skutečné výši, nebo na základě kalkulace výroby, kterou si stanoví účetní jednotka. “Vlastní náklady zahrnují přímé náklady vynaložené na výrobu či jinou činnost a poměrnou část variabilních a fixních nepřímých nákladů, příčinně přiřaditelných danému výkonu při jeho výrobě a vztahujících se k období výroby“, jak tvrdí Ryneš (2017, s. 146). Účetní jednotka provede výběr metody ocenění s ohledem na povinnosti stanovené zákonem, jedná se zejména o respektování principu významnosti, věrného a poctivého zobrazení majetku.

To, jaké ocenění účetní jednotka pro nedokončenou výrobu, polotovary nebo hotové výrobky zvolí, se odvíjí od výrobního procesu, zvolené technologie a doby výroby. Účetní jednotka si musí stanovit a uvést do interní směrnice kalkulační vzorec. Pokud možno specifikovat jednotlivé položky kalkulačního vzorce s co největší přesností pro určení obsahu a výši vlastních nákladů, kterými budou zásoby vytvořené vlastní činností oceňovány. Obvykle se zásoby vlastní výroby oceňují na úrovni vlastních nákladů výroby a kalkulační vzorec může být například v této struktuře:

Přímý materiál
Přímé mzdy
Ostatní přímé náklady
Výrobní režie
<hr/> Vlastní náklady výroby

Povinností účetní jednotky je zahrnout do ocenění přímé náklady a tu poměrnou část variabilních a fixních nepřímých nákladů, které souvisejí s výrobou příslušného výkonu. Musí tedy vyplnit výše uvedený kalkulační vzorec konkrétním vymezením nákladových položek, které podle uvážení účetní jednotky s přihlédnutím k technologii přímo souvisejí s vyráběnými výkony. Za **fixní nepřímé náklady** jsou považovány takové náklady, které se se změnou objemu výroby nemění, tzn. účetní jednotka je vynakládá i v případě, kdy je její objem výroby nulový. Většinou je nelze měnit v krátkém časovém intervalu. Jedná se například o náklady na spotřebu energie, osvětlení, vytápění, náklady na opravy, správu, ostrahu, expedici, časové odpisy atd. **Variabilní náklady** představují naopak náklady, které se se změnou objemu výroby mění. Do této skupiny patří přímé náklady v podobě mezd, náklady na přímý materiál a energie, jednoznačně vynaložené na zhotovení výrobků. Dále nepřímé variabilní náklady, mezi které patří například výkonové odpisy podle vyrobených kusů výrobků. (Kolektiv autorů, 2017/2)

V praxi zpravidla nedělá problém účetní jednotce přiřadit přímé náklady, obtížné je často zjistit výši výrobní režie a způsob přiřazování variabilních a fixních nepřímých nákladů k výkonu. Většina nákladů v praxi je do určité míry jak fixní, tak i variabilní povahy. Metodu, kterou si účetní jednotka zvolí pro přiřazení poměrné části variabilních a fixních nepřímých nákladů, si stanoví sama (například rozpuštění režie přes rozvrhovou základnu, použití hodinové nákladové sazby). (Ryneš, 2017)

Zahrnování výrobní režie do ocenění zásob by mělo respektovat plánované využití výrobní kapacity, tj. předpokládaný objem výroby. V situaci, kdy je využití kapacity vyšší, než se plánovalo, snižuje se částka přiřazovaných režii v důsledku rozpuštění režie na větší množství vyrobených výkonů. Na druhou stranu v případě nízkého využití výrobní kapacity, bez ohledu na důvod, se výkonům nebudou přiřazovat vyšší režie při ocenění. Nepřiřazená režie je považována za běžný náklad daného období a neaktivuje se do vlastních nákladů. Z účetních předpisů nebo z obecně uznávané praxe vyplývá, že správní režie, náklady na prodej výrobků, odbytové náklady, náklady na skladování nebo přesun zásob mezi vnitropodnikovými sklady, odpad a zmetková výroba, marketing, reklama a propagace nejsou součástí ocenění zásob vytvořených vlastní činností.

Co se týče zahrnování nebo nezahrnování finančních nákladů do ocenění zásob, tak náklady financování (úroky a podobné platby) se zpravidla do vlastních nákladů neaktivují. Součástí aktivace by nikdy neměly být kurzové náklady, poplatky a další finanční náklady. (Kolektiv autorů, 2017/2, Ryneš, 2017)

Reprodukční pořizovací cena představuje cenu, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Používá se v případě, kdy původní cena není známa a výše ocenění

je stanovena podle odborného odhadu, který provede znalec nebo se použije cena, která je považována za cenu obvyklou. Na základě znaleckého posudku účetní jednotka zaúčtuje majetek v uvedené hodnotě na odpovídající účet. Cena obvyklá se použije zejména u drobného majetku, u kterého přítomnost znalce není potřeba a cena je zjištěna podle aktuálních cen na trhu nebo podle faktury, která měla podobný předmět věci. Mezi zásoby, které se touto cenou oceňují patří zásoby získané bezúplatně, zvířata vlastního chovu (pokud nejsou oceněna vlastními náklady), přebytky zásob nalezené při inventarizaci, odpad, zbytkové produkty vrácené z výroby či jiné činnosti, dále u zásob získaných dědictvím, vklady společníků, nově nalezené zásoby aj. (Kolektiv autorů, 2017/1, Mrkosová, 2017)

3.2 Oceňování zásob při vyskladnění

Zásoby evidované na skladě, pořízené nákupem nebo vlastní činností, je potřeba při jejich vyskladnění opět ocenit. Jelikož ocenění přírůstku zásob na sklad je různé v rámci způsobu pořízení, je potřeba vybrat ze způsobů ocenění při vyskladnění ten, který bude druhům zásob a podmínkám účetní jednotky nejvíce vyhovovat. Účetnictví upravuje několik metod v této oblasti, a to sledování skutečné ceny, metodu váženého aritmetického průměru, metodu FIFO nebo metodu pevné ceny. (Kolektiv autorů, 2017/1)

Sledování skutečné ceny znamená oceňování každé položky zásob konkrétní skutečnou pořizovací cenou, kterou účetní jednotka zjistí například z faktury. Evidence zásob musí být však vedena tak, aby bylo zjištěné, která zásoba byla zrovna vyskladněna. Ceny přírůstků zásob na sklad se totiž od sebe liší a při vyskladnění v jiné hodnotě dané položky zásob než při naskladnění, by mohlo dojít k ovlivnění nákladů na spotřebu a špatnému vykazování konečného zůstatku zásob. Takovou metodu je vhodné používat opravdu u malého množství zásob a například dále u zakázkové výroby, kdy to, co účetní jednotka na danou zakázku potřebuje a naskladní, to ve stejném ocenění opět vyskladní, aby mohla zakázku realizovat. (Skálová a kol., 2018)

Metoda váženého aritmetického průměru představuje metodu, která spočívá v přepočtu hodnoty zásob aritmetickým průměrem z pořizovacích cen. Na praktickém příkladu si ukážeme postup výpočtu ceny pro vyskladnění předem stanoveného počtu zásoby. Tabulka 3.1 ukazuje pohyb předem určené skladové zásoby v průběhu jednoho měsíce. Naskladňování je stanoveno v pořizovacích cenách, které se liší podle doby, kdy byly zásoby pořízeny. Cenu pro výdej budeme počítat metodou váženého aritmetického průměru pro datum 18. 6. a 27. 6. podle vzorce (3.1):

$$\text{Vážený aritmetický průměr klouzavý} = \frac{\text{hodnota na skladě v Kč} \pm \text{pohyb v Kč}}{\text{množství na skladě} \pm \text{pohyb v množství}} \quad (3.1)$$

Tabulka 3.1 Metoda váženého aritmetického průměru

Datum	Druh pohybu	Měrná jednotka v kg	Cena za měrnou jednotku v Kč	Cena za dodávku v Kč
1.6.	Počáteční stav	100	15	1 500
8.6.	Příjem	300	12	3 600
14.6.	Příjem	200	16	3 200
18.6.	Výdej	130	?	?
20.6.	Příjem	400	14	5 600
27.6.	Výdej	350	?	?
Datum	Výpočet ceny za jednotku v Kč	Cena za dodávku v Kč		
18.6.	$\frac{1\,500 + 3\,600 + 3\,200}{600} = 13,83$	$13,83 \times 130 = 1\,797,90$		
27.6.	$\frac{8\,300 - 1\,797,90 + 5\,600}{600 - 130 + 400} = 13,91$	$13,91 \times 350 = 4\,868,50$		

Zdroj: Kolektiv autorů, 2017/1 - vlastní zpracování

Výše uvedený výpočet váženého aritmetického průměru vypočítaný při každém jednotlivém vyskladnění, se nazývá **klouzavý**. Může se zdát, že počítat neustále při každém vyskladnění nový průměr je časově náročné, ale v praxi tento výpočet provádí počítačový program, tím pádem to účetní jednotku významně nezatíží. Lze použít i tzv. **prostý** vážený aritmetický průměr, který se vypočítá k určitému datu (jednou za měsíc nebo jinou zvolenou dobu) a používá se pro výpočet ceny zásoby při vyskladnění po celé zvolené období, minimálně ale jednou za měsíc. (Kolektiv autorů, 2017/1)

Výpočet prostého váženého aritmetického průměru, který bude účetní jednotka používat pro ocenění v následujícím období, tj. měsíci červenci, bude vypadat dle vzorce (3.2) následovně:

$$\text{Vážený aritmetický průměr prostý} = \frac{\text{hodnota na skladě v Kč na počátku období} + \text{přírstek v Kč za období}}{\text{množství na skladě na počátku období} + \text{přírůstek za období}} \quad (3.2)$$

Po dosazení údajů z Tabulky 3.1:

$$\text{Vážený aritmetický průměr prostý} = \frac{1\,500 + 12\,400}{100 + 900} = 13,90 \text{ Kč/kg}$$

Jestliže se účetní jednotka rozhodne pro prostý vážený aritmetický průměr, bude muset vyřešit oceňování vydaných zásob v prvním období, které si zvolila. Obvykle se v této situaci používá buď metoda FIFO pro první období nebo částka vypočtená při prvním vyskladnění jak u klouzavého způsobu. (Mrkosová, 2017)

Metoda FIFO je pojmenována podle anglického „first in, first out“, čili „první dovnitř, první ven“. První cena, která se použije pro ocenění přírůstku zásob na skladě, se použije jako první při ocenění úbytku zásob ze skladu. Sklad zásob je tedy oceněn pořizovacími cenami

posledních dodávek. Pokud dojde k růstu cen dodávek, ocenění stavu zásob při této metodě se bude blížit aktuální čili vyšší tržní ceně. Výpočet metody FIFO si ukážeme na tabulce 3.2 se stejným zadáním jako u předchozí metody. Cenu budeme počítat pro dny 18.6. a 27.6. metodou FIFO.

Tabulka 3.2 Metoda FIFO

Datum	Druh pohybu	Měrná jednotka v kg	Cena za měrnou jednotku v Kč	Cena za dodávku v Kč
2.6.	Příjem	100	15	1 500
8.6.	Příjem	300	12	3 600
14.6.	Příjem	200	16	3 200
18.6.	Výdej	130	?	?
20.6.	Příjem	400	14	5 600
27.6.	Výdej	350	?	?
Datum	Výpočet ceny za jednotku v Kč		Cena za jednotku v Kč	
18.6.	$(100 \times 15) + (30 \times 12) = \mathbf{1\ 860}$		$1\ 860 \div 130 = \mathbf{14,30}$	
27.6.	$(270 \times 12) + (80 \times 16) = \mathbf{4\ 520}$		$4\ 520 \div 350 = \mathbf{12,914}$	

Zdroj: Kolektiv autorů, 2017/1 – vlastní zpracování

Porovnáním obou metod je zřejmé, že výsledky nejsou totožné. Neznamená to však, že bychom nepostupovali správně. Ať si účetní jednotka vybere libovolnou metodu, bude dle platné legislativy postupovat naprosto správně. Naopak kdyby pro ocenění chtěla použít metodu LIFO, nebude její postup účetně ani daňově správný. Metoda LIFO znamená, že poslední cena pro ocenění přírůstku zásob, se použije jako první pro ocenění úbytku zásob ze skladu. Je dobré si také uvědomit, že nelze kombinovat použití metody váženého aritmetického průměru a metody FIFO v rámci jednoho analytického účtu. (Kolektiv autorů, 2017/1, McKeith, Collins, 2013)

Pevná cena s odchylkou je cena, kterou si stanoví účetní jednotka pro ocenění jednotlivých druhů zásob na skladě pomocí tzv. pevné skladové ceny, na úrovni pořizovací ceny (včetně vedlejších nákladů). Stanovit tuto cenu je vhodné, pokud pořizovací cena při nákupech zásob nevykazuje příliš velké rozdíly, obvykle se při stanovení pevné ceny vychází z průměrných cen minulého období. Podstata spočívá v rozdělení účtu zásob do tří analytických účtů. Jedná se o účet pro pevnou cenu, účet pro rozdíl mezi skutečnou cenou a pevnou cenou (odchylka) a účet pro vedlejší náklady související s pořízením. (Kolektiv autorů, 2017/1)

Při spotřebě je zásoba z analytického účtu pro pevnou cenu oceněna ve výši této předem stanovené pevné ceny. Dále výdej zásoby do spotřeby z analytického účtu určeného pro odchylku a pro vedlejší pořizovací náklady probíhá na základě vnitřní směrnice, kterou si účetní

jednotka pro tyto účely zásadně stanovila. Z těchto účtů je vždy rozpuštěna poměrná část, která může být určena procentem (vzhledem k velikosti vyskladnění z celkové výše zásob) nebo koeficientem, kterým se následně vynásobí úbytek z analytického účtu pro pevnou cenu. Může nastat i kombinace, kdy se pro rozpuštění odchylky použije koeficient a pro vedlejší náklady procento. Většinou dochází k rozpuštění odchylek od pevné ceny pomocí koeficientu (3.3).

$$K = \frac{\text{Počáteční stav odchylek} + \text{přírůstek odchylek}}{\text{Počáteční stav zásob} + \text{přírůstek zásob}} \quad (3.3)$$

Vysvětlivky:

K = koeficient rozpuštění odchylek od pevné ceny

Příklad problematiky pevné ceny s odchylkou zobrazuje tabulka 3.3.

Tabulka 3.3 Metoda pevné ceny s odchylkou

Účetní jednotka zřídila pro účtování metody pevné ceny následující analytické účty:					
112.01 – pevná cena, která činí 15 Kč za kg					
112.02 – vedlejší náklady pořízení					
112.03 – odchylka mezi skutečnou cenou a pevnou skladovou cenou					
Č.	Doklad	Text	Částka	MD	D
1.	ID	Převod počátečního stavu analytických účtů.	1 500	112.01	701
			15	112.03	701
			150	112.02	701
2.	FAP	Faktura na 50 kg materiálu v částce 775 Kč (15,5 Kč za kg)	750	112.01	321
			25	112.03	321
3.	FAP	Doprava materiálu	320	112.02	321
4.	FAP	Faktura na 250 kg materiálu za 3850 Kč (15,4 Kč za kg)	3 750	112.01	321
			100	112.03	321
5.	FAP	Doprava materiálu	350	112.02	321
Následně dojde k vyskladnění 150 kg materiálu do spotřeby z důvodů výrobního procesu					
Výpočet úbytku z účtu 112.01 (pevná cena 15 Kč za kg): $150 \times 15 = 2\,250 \text{ Kč}$					
Výpočet koeficientu pro rozpuštění odchylek podle koeficientu 3.3					
$K = \frac{15 + 25 + 100}{1\,500 + 750 + 3\,750} = \frac{140}{6\,000} = 0,02333$					
Výpočet úbytku z účtu 112.03: $2\,250 \times 0,02333 = 52,50 \text{ Kč}$					
Rozpuštění části vedlejších nákladů z účtu 112.02 do spotřeby na základě směrnice.					
Z účtu 112.01 bylo vyskladněno celkem 37,5 % celkové zásoby. Stejně procento bude vyskladněno z účtu vedlejších nákladů tedy: $37,5 \% \text{ z } 820 = 307,5 \text{ Kč}$					
6.	ID	Vyskladnění 150 kg materiálu za účelem spotřeby	2 250	501	112.01
			52,50	501	112.03
			307,5	501	112.02

Zdroj: Kolektiv autorů, 2017/1 – vlastní zpracování

V celé kapitole číslo 3 budou použity následující doklady:

DPH	Daň z přidané hodnoty
FAP	Faktura přijatá
FAV	Faktura vydaná
ID	Interní doklad

JSD	Jednotný správní doklad
KS	Konečný stav
P	Příjemka
PPD	Příjmový pokladní doklad
PS	Počáteční stav
V	Výdejka
VBÚ	Výpis z běžného účtu
VPD	Výdajový pokladní doklad

Zpravidla je výše odchylky od pevné ceny vzhledem k ceně zásoby zanedbatelná. Může ale nastat situace, kdy se hodnota zásoby bude výrazně zvyšovat, v takovém případě by účetní jednotka měla zareagovat a reálně pevnou cenu navýšit. Metoda pevné skladové ceny má především význam při oceňování zboží v maloobchodních prodejnách, kde je potřeba znát a sledovat hodnotu zboží v prodejních cenách (Kolektiv autorů, 2013/3, Skálová a kol., 2018)

3.3 Testování na snížení hodnoty zásob

Účetní jednotka minimálně k rozvahovému dni (nebo i v průběhu účetního období) musí otestovat, zda nejsou zásoby nadhodnoceny. U zásob, které jsou pořízeny nákupem, tj. materiál nebo zboží, se v rámci inventury posuzuje jejich fyzický stav, prodejnost a také cena prodeje. Jestliže cena prodeje klesne pod úroveň pořizovací ceny nebo vlastních nákladů, musí účetní jednotka vytvořit k takovým zásobám opravnou položku. Důležitým ukazatelem poklesu hodnoty zásob je obrátkovost (kolikrát se daná zásoba obrátí za určité časové období). Účetní jednotka musí vzít v úvahu povahu jednotlivých druhů zásob, jestli se nejedná o rezervní materiál, pojistnou zásoby či o materiál určený k výrobě zakázky na smlouvu. V posledním zmíněném případě, i když hodnota zásoby bude nižší než jeho prodejní cena, se opravná položka nebude vytvářet, pokud tato zásoba bude prokazatelně využita v dané zakázce, která bude v celku zisková. Zásoby vlastní výroby se také musí otestovat na riziko poklesu jejich hodnoty. Pokud jsou oceněny cenou vyšší, než je reálná prodejní cena, musí účetní jednotka vytvořit opravnou položku, popřípadě rezervu na ztrátové zakázky. (Ryneš, 2017)

3.4 Účtování zásob

V kapitole 3.4 bude vysvětlena oblast účtování zásob, uvedení způsobu účtování zásob a celá problematika bude názorně ukázaná na příkladech zaúčtování s popisem účetní operace.

3.4.1 Způsoby účtování zásob

Účetní jednotka si může vybrat mezi dvěma způsoby účtování zásob. Buď si zvolí způsob A (průběžný), nebo způsob B (periodický), přičemž oba způsoby se mohou kombinovat v rámci jednoho syntetického účtu, ovšem v rámci analytiky musí být uplatněn pouze jeden z uvedených způsobů.

➤ Způsob A

Průběžný způsob evidence zásob používá pro zaúčtování zásob kalkulační účty a poskytuje aktuální přehled o nakoupených zásobách a o nákladech prodaných zásob. Z účetnictví lze kdykoliv v průběhu účetního období zjistit stav skladu a jeho vyjádření v korunách. Tato evidence také ulehčuje přípravu účetních výkazů a rozhodování manažerů. (Ryneš, 2017)

➤ Způsob B

U periodického způsobu evidence zásob se veškeré výdaje účtují přímo do nákladů, nejsou využity kalkulační účty. Tento způsob se používá, jestliže účetní jednotka nepotřebuje v průběhu účetního období informace o stavu zásob. Způsob B může použít taková účetní jednotka, která je schopna zajistit průkazné vedení evidence o zásobách tak, že bude schopna prokázat v průběhu účetního období stav zásoby včetně ocenění. Očekává se tedy, že bude účetní jednotka vést důkladnou skladovou evidenci, i když účtová osnova pro podnikatele ji podrobně neupravuje. Skladová evidence slouží pro přehled o veškerých zásobách v podniku, o jejich pohybu, množství, měrné jednotce, ceně apod. Jednotlivé druhy zásob se zapíší na skladní kartu (viz **Příloha č. 2**) podle druhu (identifikačního čísla) zásoby, kde účetní jednotka sleduje příjem a výdej ze skladu, konečné zůstatky, a to na základě dokladů pro skladovou evidenci, tj. příjemka a výdejka, které souží pro naskladnění a vyskladnění zásob (viz **Příloha č. 3**). (Kolektiv autorů, 2017/1, Ryneš, 2017)

Porovnání obou způsobů si názorně ukážeme v tabulce 3.4, kde účetní jednotka vykazovala následující účetní případy.

Tabulka 3.4 Porovnání účtování – Způsob A, B

Účtování na začátku a v průběhu účetního období						
Č.	Doklady	Text	Způsob A		Způsob B	
1.	ID	Počáteční stav materiálu na začátku období	112	701	112	701
2.	FAP	Faktura za materiál	111	321	501	321
3.	ID	Externí přeprava	111	321	501	321
4.	VBÚ	Úhrada faktur	321	221	321	221
5.	ID	Pořízení materiálu ve vlastní režii	111	585	501	585
6.	ID	Vnitropodniková přeprava materiálu ve vlastní režii	111	586	501	586
7.	P	Převzetí materiálu na sklad	112	111	–	–
8.	FAP	Faktura za zboží	131	321	504	321
9.	P	Převzetí zboží na sklad	132	131	–	–
10.	V	Spotřeba materiálu	501	112	–	–
11.	P	Přírůstek zásob nedokončené výroby	121	581	–	–
12.	V	Prodej výrobků – úbytek	583	123	–	–
13.	FAV	Faktura za prodané výrobky	311	602	311	602

Účtování na konci účetního období k okamžiku sestavení účetní závěrky						
Č.	Doklady	Text	Způsob A		Způsob B	
1.	ID	Převod počátečního stavu zásob na konci účetního období: a) materiálu b) zboží c) nedokončené výroby d) výrobků	–	–	501 504 581 583	112 132 121 123
2.	ID	Převod konečného stavu zásob na konci období dle skladové evidence: a) materiálu na skladě b) zboží na skladě c) sklad nedokončené výroby d) sklad výrobků	–	–	112 132 121 123	501 504 581 583
3.	ID	Inventarizace a) manko materiálu do výše norem b) manko zboží nad normu c) přebytek nedokončené výroby d) přechodné snížení hodnoty materiálu	501 549 121 559	112 132 581 191	501 549 121 559	112 132 581 191
4.	ID	Nevyfakturovaný materiál	111	389	501	389
5.	ID	Materiál na cestě	119	111	119	501
6.	ID	Převod konečných zůstatků aktivních účtů	702	1xx	702	1xx

Zdroj: Ryneš 2017 – vlastní zpracování

Autorka je toho názoru, že pokud účetní jednotka vlastní vícero druhů zásob a jedná se o zásoby frekventované, měla by účtovat dle způsobu A, jelikož získá okamžitý přehled o stavu a pohybu zásob v průběhu celého účetního období. Naopak u způsobu B se tyto údaje do doby provedení inventarizace nedozví, jelikož se výdaje na pořízení účtují ihned do nákladů. V tomto případě ztrácí účetní jednotka přehled, a proto by měla tento způsob volit jen v případě, kdy vlastní malé množství zásob a podniká například v oblasti služeb.

3.4.2 Účtová třída 1 – Zásoby

Pro účtování zásob je v účtovém rozvrhu vymezena účtová třída 1 – Zásoby, která se skládá z pěti účtových skupin. V následujícím textu bude popsáno, jaké účty jsou v jednotlivých účtových skupinách a k čemu slouží.

➤ 11 – Materiál

Materiál představuje majetkovou položku zobrazenou v rozvaze na straně aktiv. Výsledek hospodaření je ovlivňován zvýšením nákladů, především spotřebou materiálu. Účetní jednotka si ve svém účetním rozvrhu určí syntetické účty, které dále rozdělí na potřebnou analytiku. Analytické účty materiálu dělí například dle místa uložení na sklad, umístění mimo účetní jednotku apod. (Kolektiv autorů, 2017/2)

Pro materiál na skladě se vede evidence o zásobách neboli skladní karty. Ve skladních kartách se rozvádějí účetní zápisy hlavní knihy. Jsou zde zaznamenány údaje o pohybu a stav zásob materiálu, druh materiálu (název, jednotky množství, údaje o cenách, místo uložení skladní číslo). Záznamy na skladních kartách jsou zapsány na základě účetních dokladů, jedná se zejména o příjemku na sklad a výdejku ze skladu.

Materiál se účtuje prostřednictvím účtové skupiny 11 – Materiál. Na účtu 111 – Pořízení materiálu jsou umístěny veškeré výdaje, které jsou spojeny s pořízením. Tento účet nesmí mít k rozvahovému dni jakýkoliv zůstatek. Účet 112 – Materiál na skladě slouží pro evidenci materiálu, který je přijat na sklad na základě příjemky. Účtování ve skupině 11 – Materiál způsobem A i B je znázorněno v tabulce 3.5. (Kolektiv autorů, 2017/1, Kolektiv autorů, 2017/2)

Tabulka 3.5 Účtování ve skupině 11 – Materiál

Účtování na začátku a v průběhu účetního období						
Č.	Doklady	Text	Způsob A		Způsob B	
1.	ID	Počáteční stav materiálu na začátku období	112	701	112	701
2.	FAP	Faktura za nakoupený materiál	111	321	501	321
3.	ID	Vnitropodniková přeprava materiálu	111	586	501	586
4.	FAP	Vyměřeno clo na materiál z dovozu	111	379	501	379
5.	P	Převzetí materiálu na sklad	112	111	–	–
6.	P	Přijetí materiálu na sklad v podobě daru	112	648	501	648
7.	V	Spotřeba materiálu	501	112	–	–
8.	V	Vyskladnění materiálu v důsledku prodeje	542	112	542	501
9.	PPD	Prodej nepotřebného materiálu	221	642	221	642
10.	V	Dar materiálu jiné účetní jednotce	543	112	543	501
Účtování na konci účetního období k okamžiku sestavení účetní závěrky						
11.	ID	Převod počátečního stavu materiálu na konci účetního období:	–	–	501	112
12.	ID	Převod konečného stavu materiálu dle skladové evidence:	–	–	112	501
13.	ID	Inventarizace materiálu				
		a) manko do výše norem	501	112	501	112
		b) manko nad normu	549	112	549	112
		c) zjištěný přebytek	112	648	112	648
14.	ID	Převod konečného zůstatku na účtu materiál na skladě	701	112	701	112

Zdroj: Strouhal, 2016 – vlastní zpracování

Účet 119 – Materiál na cestě se používá na konci účetního období, kdy stále ještě účetní jednotka neobdržela vyfakturovaný materiál, více v podkapitole 3.4.4 Zásoby na konci účetního období.

➤ 12 – Zásoby vlastní činnosti

V účtové skupině 12 jsou evidovány zásoby vytvořené vlastní činností. Zásoby vlastní výroby jsou majetkovou položkou a jsou zobrazeny v rozvaze na straně oběžných aktiv.

Výsledek hospodaření je ovlivňován změnou stavu nedokončené výroby, polotovarů a výrobků prostřednictvím účtové skupiny 58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace, tato položka může mít i zápornou hodnotu. Zásoby vlastní činnosti jsou oceňovány ve vlastních nákladech, jak již bylo zmíněno v kapitole 3.1, kromě nakoupených zvířat, které jsou oceněny v pořizovací ceně. Jelikož jsou za vlastní náklady považovány přímé náklady vynaložené na výrobní činnost a popřípadě také nepřímé náklady, které se k výrobě vztahují, je zřejmé, že se jedná o širokou oblast. Ocenění není úplně jednoznačné a účetní jednotka si sama stanoví vhodný kalkulační vzorec, na jehož základě bude oceňovat zásoby vlastní výroby. (Kolektiv autorů, 2017/1, Strouhal, 2016)

V účtové skupině 12 – Zásoby vlastní činnosti jsou pro každou kategorii podle druhu vymezeny syntetické účty pro nedokončenou výrobu, polotovary vlastní výroby, výrobky a pro mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny.

121 – Nedokončená výroba nepatří u účetních jednotek zrovna k oblíbeným, a to z důvodu složitosti ocenění a získávání vstupních dat o aktuálním stavu nedokončené výroby. Zřídka se stane, aby výrobní účetní jednotka neměla žádný zůstatek nedokončené výroby, proto je nutné tento účet neopomíjet. Účtování nedokončené výroby zobrazuje tabulka 3.6.

Tabulka 3.6 Nedokončená výroba

Účtování na začátku a v průběhu účetního období						
Č.	Doklad	Text	Způsob A		Způsob B	
1.	ID	Počáteční stav nedokončené výroby	121	701	121	701
2.	P	Zvýšení stavu nedokončené výroby ve vlastních nákladech	121	581	–	–
3.	V	Snížení stavu z důvodu předání nedokončené výroby k dopracování	581	121	–	–
4.	V	Převod nedokončené výroby na sklad polotovarů	122	121	–	–
5.	V	Výdej nedokončené výroby v důsledku prodeje	581	121	–	–
Účtování na konci účetního období k okamžiku sestavení účetní závěrky						
6.	ID	Převod počátečního stavu nedokončené výroby na konci účetního období:	–	–	581	121
7.	ID	Převod konečného stavu nedokončené výroby dle skladové evidence:	–	–	121	581
8.	ID	Inventarizace nedokončené výroby				
		a) manko do výše norem	581	121	581	121
		b) manko nad normu	549	121	549	121
		c) zjištěný přebytek	121	581	121	581
9.	ID	Převod konečného zůstatku na účtu nedokončená výroba	701	121	701	121

Zdroj: Strouhal, 2016 – vlastní zpracování

122 – Polotovary vlastní výroby představují pro účetní jednotku stejnou problematiku jako účet v případě nedokončené výroby a často bývá na tento účet zapomínáno. S polotovary

Ize sice již samostatně nakládat, avšak neprošly ještě všemi výrobními stupni, proto by neměly být brány jako hotové výrobky, ale jejich hodnota by měla být vykázána na účtu 122 – Polotovary vlastní výroby. Tabulka 3.7 zobrazuje možné případy zaúčtování polotovarů. (Hruška, 2017, Strouhal, 2016)

Tabulka 3.7 Polotovary vlastní výroby

Účtování na začátku a v průběhu účetního období						
Č.	Doklad	Text	Způsob A		Způsob B	
1.	ID	Počáteční stav polotovarů vlastní výroby	122	701	122	701
2.	P	Příjem polotovarů na sklad přichystané k dohotovení	122	582	–	–
3.	V	Snížení stavu z důvodu předání polotovarů do výrobního procesu	582	122	–	–
4.	V	Převod polotovarů na sklad hotových výrobků	123	122	–	–
5.	V	Výdej polotovarů v důsledku prodeje	582	122	–	–
Účtování na konci účetního období k okamžiku sestavení účetní závěrky						
6.	ID	Převod počátečního stavu polotovarů na konci účetního období:	–	–	582	122
7.	ID	Převod konečného stavu polotovarů dle skladové evidence:	–	–	122	582
8.	ID	Inventarizace polotovarů				
		a) manko do výše norem	582	122	582	122
		b) manko nad normu	549	122	549	122
		c) zjištěný přebytek	122	582	122	582
9.	ID	Převod konečného zůstatku na účtu polotovary vlastní výroby	701	122	701	122

Zdroj: Strouhal, 2016 – vlastní zpracování

123 – Výrobky už představují dokončené produkty, které jsou určeny především k prodeji. Většinou ve výjimečných případech může nastat situace, kdy si je účetní jednotka ponechá k vlastní spotřebě uvnitř účetní jednotky. Pokud se nejedná například o sezonní výrobu, i tento účet vykazuje k rozvahovému dni nějaký zůstatek. Příklad účtování zachycuje tabulka 3.8, kde bude zobrazeno účtování výrobků od nákupu materiálu až po prodej a tím pádem budou připomenuty postupy, kterými se autor zabýval výše.

Tabulka 3.8 Hotové výrobky

Účtování na začátku a v průběhu účetního období						
Č.	Doklad	Text	Způsob A		Způsob B	
1.	ID	Počáteční stav hotových výrobků	123	701	123	701
2.	VPD, P	Nákup materiálu za hotové	112	211	501	211
3.	V	Spotřeba materiálu potřebného pro výrobu	501	112	–	–
4.	ID	Hrubé mzdy	521	331	521	331
5.	ID	Pojistné hrazené zaměstnavatelem	524	336	524	336
6.	FAP	Faktura za pronájem haly	518	321	518	321
7.	P	Přírůstek nedokončené výroby na sklad	121	581	–	–

Č.	Doklad	Text	Způsob A		Způsob B	
8.	V	Dokončeno 450 ks, výdej nedokončené výroby (170 Kč/ks)	581	121	–	–
9.	P	Příjemka 450 ks na sklad hotových výrobků (280 Kč/ks)	123	583	–	–
10.	V	Prodej 100 ks výrobků, výdejka ze skladu	583	123	–	–
11.	FAV	Odběrateli za prodané výrobky (300 Kč/ks)	–	601	–	601
		a) DPH 21 %	–	343	–	343
		b) Cena celkem	311	–	311	–
Účtování na konci účetního období k okamžiku sestavení účetní závěrky						
12.	ID	Převod počátečního stavu hotových výrobků na konci účetního období:	–	–	583	123
13.	ID	Převod konečného stavu hotových výrobků dle skladové evidence:	–	–	123	583
14.	ID	Inventarizace hotových výrobků				
		a) manko do výše norem	583	123	583	123
		b) manko nad normu	549	123	549	123
		c) zjištěný přebytek	123	583	123	583
15.	ID	Převod konečného zůstatku na účtu hotové výrobky	701	123	701	123

Zdroj: Kolektiv autorů, 2017/1 – vlastní zpracování

124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny představuje specifický účet, jelikož jsou na tomto účtu zachyceny jak zásoby zvířat nakoupené (ostatní zvířata), tak zásoby vytvořené vlastní činností – chovem (mladá zvířata). Nakoupená zvířata na tomto účtu jsou oceněna v pořizovacích cenách, přírůstky zvířat ve vlastních nákladech a příchovky zvířat v reprodukční pořizovací ceně. Příklad účtování zobrazuje tabulka 3.9. (Strouhal, 2016)

Tabulka 3.9 Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny

Účtování na začátku a v průběhu účetního období						
Č.	Doklad	Text	Způsob A		Způsob B	
1.	ID	Počáteční stav zvířat	124	701	124	701
2.	FAP	Nákup mladých zvířat	124	321	584	321
3.	P	Přírůstky mladých zvířat	124	584	–	–
4.	V	Porážka mladých zvířat	584	124	–	–
5.	V	Převod odrostlých zvířat do skupiny dospělých	026	124	–	–
Účtování na konci účetního období k okamžiku sestavení účetní závěrky						
6.	ID	Převod počátečního stavu zvířat na konci účetního období:	–	–	584	124
7.	ID	Převod konečného stavu zvířat dle skladové evidence:	–	–	124	584
8.	ID	Inventarizace zvířat				
		a) manko do výše norem	584	124	584	124
		b) manko nad normu	549	124	549	124
		c) zjištěný přebytek	122	584	124	584
9.	ID	Převod konečného zůstatku na účtu zvířat	701	124	701	124

Zdroj: Strouhal, 2016 – vlastní zpracování

➤ 13 – Zboží

Zboží představuje pro účetní jednotku majetek, který nakoupila za účelem dalšího prodeje, a to se ziskem neboli s tzv. obchodní marží. Zboží se účtuje na aktivních rozvahových účtech a slouží ke stejným účelům jako účty v případě materiálu, jen s jiným označením. Na účtu 131 – Pořízení zboží jsou umístěny veškeré náklady související s pořízením, pokud není zboží ještě prodáno, nemůže účetní jednotka tyto vedlejší pořizovací náklady účtovat samostatně do nákladů. Opět platí, že účet pořízení nesmí vykazovat k rozvahovému dni zůstatek. S tím je spojena problematika účtování zboží přes účet 139 – Zboží na cestě, která je blíže vysvětlena v podkapitole 3.4.4 – Zásoby na konci účetního období. Po přijetí zboží na sklad je evidováno na účtu 132 – Zboží na skladě a v prodejnách. Příklady zaúčtování jsou uvedeny v tabulce 3.10.

Tabulka 3.10 Účtování ve skupině 13 – Zboží

Účtování na začátku a v průběhu účetního období						
Č.	Doklady	Text	Způsob A		Způsob B	
1.	ID	Počáteční stav zboží na začátku období	131	701	131	701
2.	FAP	Faktura za nakoupené zboží	131	321	504	321
3.	ID	Vnitropodniková přeprava zboží	131	586	504	586
4.	JSD	Vyměřeno clo na zboží z dovozu	131	379	504	379
5.	P	Převzetí zboží na sklad	132	131	–	–
6.	P	Přijetí zboží na sklad v podobě daru	132	648	504	648
7.	V	Spotřeba zboží	504	132	–	–
8.	V	Vyskladnění zboží v důsledku prodeje	504	132	–	–
9.	V	Převzetí výrobků vlastní výroby na sklad zboží	132	123	–	–
10.	V	Dar materiálu jiné účetní jednotce	543	132	543	504
Účtování na konci účetního období k okamžiku sestavení účetní závěrky						
11.	ID	Převod počátečního stavu zboží na konci účetního období:	–	–	504	132
12.	ID	Převod konečného stavu zboží dle skladové evidence:	–	–	132	504
13.	ID	Inventarizace materiálu				
		a) manko do výše norem	504	132	504	132
		b) manko nad normu	549	132	549	132
		c) zjištěný přebytek	132	648	132	648
14.	ID	Převod konečného zůstatku na účtu zboží na skladě	701	132	701	132

Zdroj: Strouhal, 2016 – vlastní zpracování

➤ 15 – Poskytnuté zálohy na zásoby

Poskytnuté zálohy na zásoby jsou krátkodobé a dlouhodobé zálohy a závdavky na pořízení zboží. Představují částky, které účetní jednotka poskytne ještě před tím, než zásoby obdrží. Poskytnuté zálohy jsou majetkovou položkou a jsou zobrazeny v rozvaze na straně

oběžných aktiv. Výsledek hospodaření není zálohou ovlivněn, jelikož poskytnutá záloha představuje pohledávku za dodavatelem, ten má povinnost dodat zásoby podle dohody. Při splnění pohledávky je majetková položka pohledávky nahrazena majetkovou položkou dané zásoby. Pro tvorbu analytických účtů je důležité časové hledisko čili jestli se jedná o zálohu krátkodobou nebo dlouhodobou. Jako všechny pohledávky i zálohy podléhají inventarizaci, v tomto případě se provádí dokladová inventura. (Kolektiv autorů, 2017/2)

V účtovém rozvrhu se rozlišují zálohy podle toho, na co jsou poskytnuty. V případě zásob se jedná o účet 151 – Poskytnuté zálohy a závdavky na materiál, 152 – Poskytnuté zálohy a závdavky na zvířata a 153 – Poskytnuté zálohy a závdavky na zboží. Postup účtování záloh na zásoby znázorňuje Tabulka 3.11.

Tabulka 3.11 Účtování poskytnuté zálohy na zásoby

Č.	Doklad	Text	Částka	MD	D
Plátce DPH					
1.	VBÚ	Poskytnutí zálohy na materiál ve výši 50 % smluvní ceny	6 050	–	221
		a) DPH 21 %	1 050	343	–
		b) záloha bez daně	5 000	151	–
2.	FAP	Faktura za materiál	12 100	–	321
		a) DPH 21 %	2 100	343	–
		b) Cena bez daně	10 000	111	–
3.	ID	Zúčtování zálohy vůči dodavateli	5 000	321	151
4.	ID	Zúčtování DPH na vstupu při platbě zálohy	1 050	321	343
5.	VBÚ	Úhrada FAP za materiál	6 050	321	221
6.	VPD	Přeprava materiálu uhrazena hotově	300	111	211
7.	P	Převod materiálu na sklad	10 300	112	111
Neplátce DPH: dodávka je větší než hodnota zálohy					
1.	VBÚ	Poskytnutá záloha na dodávku zboží z bankovního účtu	200 000	153	221
2.	FAP	Faktura za zboží	250 000	131	321
3.	ID	Čerpání zálohy	200 000	321	153
4.	VBÚ	Doplatek faktury dodavateli z bankovního účtu	50 000	321	221
Neplátce DPH: dodávka je menší než hodnota zálohy					
1.	VBÚ	Poskytnutá záloha na dodávku zboží z bankovního účtu	200 000	153	221
2.	FAP	Faktura za zboží	150 000	131	321
3.	ID	Čerpání zálohy	150 000	321	153
4.	VBÚ	Vrácení zbytku zálohy dodavatelem	50 000	221	153

Zdroje: Kolektiv autorů, 2017/2 – vlastní zpracování

Účetní jednotka musí dbát na správnost zaúčtování DPH, aby nedošlo k nesprávnému nárokování daně. V praxi se stává, že se zálohy na zásoby chybně účtují prostřednictvím účtu 314 – Poskytnuté zálohy a závdavky (dlouhodobé a krátkodobé), čemuž se musí účetní jednotka vyvarovat. (Kolektiv autorů, 2017/2)

➤ 19 – Opravné položky

Opravnou položkou účetní jednotka vyjadřuje reálnou hodnotu zásob v případě, že došlo k dočasnému poklesu hodnoty zásob. Tímto krokem jsou dodrženy účetní zásady opatrnosti a věrného zobrazení skutečnosti. Opravné položky se tvoří v případě, pokud se při inventarizaci zjistilo, že došlo k dočasnému (a ne trvalému) poklesu hodnoty zásob, například v případě, kdy:

- Obrat zásob je malý nebo žádný a možnost, že by účetní jednotka takové zásoby zpracovala, je velmi nízká. V takovém případě je potřeba odhadnout reálnou prodejní cenu a pokud je nižší než cena, za kterou jsou zásoby zaúčtovány, je nutné rozdíl ocenění vyjádřit pomocí opravné položky. Zpravidla platí, že čím zásoby déle leží na skladě, tím více klesá jejich reálná hodnota;
- Bude potřeba zboží prodávat se slevou, jelikož došlo k poklesu zájmů z důvodu sezóny nebo se na trhu objevila nová konkurence apod.;
- Došlo k odcizení zásob, pokud k datu uzavírání účetních knih není rozhodnuto o definitivním řešení, proč k tomuto odcizení došlo;
- Došlo k znehodnocení zásob a k datu uzavírání účetních knih není známa konečná výše znehodnocení. (Kolektiv autorů, 2017/2)

Při inventarizaci zásob se posuzuje, jestli ocenění zásob na skladě odpovídá jejich prodejní ceně snížené o náklady, které jsou spojené s prodejem. Pokud je tato cena nižší, a má přechodný charakter, vytvoří účetní jednotka opravnou položku k zásobám, a to k rozvahovému dni v rámci účetní uzávěrky. Účty opravných položek jsou opravné účty k účtům aktivním, snižují příslušnou položku na její čistou hodnotu a mají pasivní charakter, například jako oprávk. Vytvořená opravná položka musí být zrušena do výše, v jaké byla vytvořena, není tedy možné, aby byl na účtu opravných položek aktivní zůstatek. Při tvorbě opravných položek dochází ke zvýšení nákladů a při jejich rozpuštění jsou náklady snižovány. Jedná se o daňově neuznatelný náklad. (Kolektiv autorů, 2017/2)

Jak už bylo zmíněno výše, opravnou položku lze vytvořit jen v případě dočasného snížení hodnoty zásob. Účetní jednotka musí tedy odlišovat přechodný a trvalý charakter hodnoty zásob. Trvalé snížení hodnoty zásob se vyjádří přímo na účtech zásob. Může se stát, že účetní jednotka vytvoří opravnou položku, ale dočasné snížení hodnoty se změní na trvalé. V takovém případě může účetní jednotka postupovat následovně:

- a. prodej se slevou:** vždy je výhodné prodat nepotřebné zásoby aspoň za symbolickou cenu, jelikož pořizovací cena je v plné výši daňově uznatelným nákladem,

b. likvidace: pokud má účetní jednotka zásoby, které nejsou vůbec použitelné a chce je zničit,

c. darování: při darování zásob nějaké instituci (např. škola, nemocnice) se pořizovací cena sice stává daňově neuznatelným nákladem, ale o tento dar si může účetní jednotka snížit v daňovém přiznání k dani z příjmů daňový základ.

Tvorba opravné položky se zaúčtuje na stranu MD nákladového účtu 559 – Tvorba a zaúčtování ostatních opravných položek v provozní činnosti s podvojným zápisem na stranu D příslušného účtu v účtové skupině 19 – Opravné položky k zásobám. Příklad účtování opravných položek znázorňuje Tabulka 3.12.

Tabulka 3.12 Opravné položky k zásobám

Č.	Doklad	Text	Částka	MD	D
1.	ID	Stav zásob na konci účetního období	15 000	132	–
2.	ID	Dočasné snížená hodnoty zboží (odhad při inventarizaci)	1 500	559	196
Následující účetní období					
3.	V	Vyskladnění zboží při prodeji	15 000	504	132
4.	ID	Zrušení opravné položky	1 500	196	559
5.	PPD	Tržba za zboží v hotovosti	10 000	211	604

Zdroj: Kolektiv autorů, 2017/2 – vlastní zpracování

Opravné položky jako standardní nástroj účetnictví bývá v praxi opomíjen, přitom v případě auditu jsou důležitou součástí kontroly.

3.4.3 Aktivace materiálu a vnitropodnikových služeb

Účetní jednotka si může sama vyrobit některé druhy materiálu anebo si zajistit svou vlastní vnitropodnikovou přepravu, tzn. nevyužije možnost externích služeb. Pokud si účetní jednotka vyrobí materiál ve vlastní režii, vznikají jí v průběhu výroby určité náklady v účtové třídě 5, které musí následně aktivovat. U vnitropodnikové dopravy se její cena stává součástí pořízení na kalkulačním účtu a stává se tak součástí ocenění. Zmíněné situace znázorňuje tabulka 3.13. (Kolektiv autorů, 2017/1)

Tabulka 3.13 Aktivace materiálu a vnitropodnikových služeb

Č.	Doklad	Text	Částka	MD	D
1.	FAP	Faktura za náhradní díly	10 000	111	321
2.	ID	Doprava náhradních dílů provedena ve vlastní režii	3 000	111	586
3.	P	Převod náhradních dílů na sklad	13 000	112	111
4.	FAP	Faktura za suroviny na výrobu vlastního materiálu	9 000	501	321
5.	ID	Mzdy zaměstnanců	1 000	521	331
6.	ID	Pojištění ke mzdám	340	524	336
7.	V	Vyskladnění barev pro výrobu materiálu	200	501	112
8.	ID, P	Aktivace nákladů na zpracování materiálu na sklad	10 540	112	585

Zdroj: Strouhal, 2016 – vlastní zpracování

Jak je vidět z tabulky 3.13 veškeré náklady, které souvisely s výrobou vlastního materiálu, navýšily cenu materiálu na skladě.

3.4.4 Zásoby na konci účetního období

V účetnictví je potřeba zachytit na konci účetního období dva specifické příklady, aby došlo ke správnému vykázání a ocenění zásob k datu účetní závěrky. Jedná se o zásoby na cestě a nevyfakturované dodávky. Postup zaúčtování se vztahuje jak na skupinu 11 – Materiál, tak na skupinu 13 – Zboží.

Zásoby na cestě představují situaci, kdy účetní jednotka obdrží k okamžiku uzavření účetních knih doklady (přijaté faktury, dodací listy), ale nedorazí fyzicky předmět dodávky. Nejčastěji se jedná o dodávky materiálu, který se v této situaci stává materiálem na cestě, jak ukazuje tabulka 3.14. (Kolektiv autorů, 2017/1)

Tabulka 3.14 Materiál na cestě

Č.	Doklady	Text	Částka	Způsob A		Způsob B	
1.	FAP	Faktura za materiál	120 000	111	321	501	321
2.	ID	Ke konci účetního období materiál ještě nedorazil	120 000	119	111	119	501
Následující účetní období							
3.	P	Materiál dorazil a byl převeden na sklad	120 000	112	119	501	119

Zdroj: Strouhal, 2016 – vlastní zpracování

Pokud by účetní jednotka nezaúčtovala tuto operaci, neoprávněně by navýšila hodnotu materiálu na skladě. Při fyzické inventuře by tento materiál nebyl k nalezení a pravděpodobně by byl vykázán nesprávně jako inventarizační rozdíl.

Nevyfakturované dodávky znázorňují stav, kdy účetní jednotka obdrží fyzicky předmět (materiál nebo zboží), ale do okamžiku sestavení účetní závěrky nedorazily patřičné doklady. V takovém případě bude zásoba zaúčtována vnitřním dokladem v dohadné výši, jelikož není zpravidla k dispozici přesná částka. V nadcházejícím účetním období, jakmile dorazí doklady, bude účetní operace dokončena. Celý postup znázorňuje tabulka 3.15.

Tabulka 3.15 Nevyfakturované dodávky

Č.	Doklad	Text	Částka	Způsob A		Způsob B	
1.	P	Přijaté zboží na sklad ve výši dle dodacího listu	10.000	132	131	-	-
2.	ID	Ke konci účetního období nedorazila FAP (dohadná výše)	10.000	131	389	504	389
Následující účetní období							
3.	FAP	Faktura za zboží	11.000	389	321	389	321
4.	ID	Doúčtování pořizovací ceny materiálu	1.000	132	389	504	389

Zdroj: Kolektiv autorů 2017/1 – vlastní zpracování

Zaúčtování nevyfakturované dodávky k okamžiku sestavení účetní závěrky je potřeba vzhledem k přesnému stanovení hodnoty skladu v Kč. Při fyzické inventuře musí být nevyfakturované dodávky v hodnotě skladu zahrnuty, jinak by mohlo být nesprávně účtováno o přebytku zásob na skladě. (Kolektiv autorů, 2017/1)

3.4.5 Slevy u zásob

Při nakupování zásob se často může stát, že dodavatel poskytne odběrateli slevu. Zboží může být dodáno bez úplaty – ve formě naturálního plnění, kdy odběratel považuje slevu za **bonus**, který mu dodavatel poskytl k jednotlivým druhům zboží na faktuře a rozdělí ho do hodnoty ocenění. V případě, že má účetní jednotka stanoveno ocenění průměrnou cenou, dojde v důsledku poskytnutí bonusu jen ke změně této ceny. U pevné skladové ceny se hodnota bonusu proúčtuje proti skladové ceně, a to na účet cenových odchylek. Bonus může být udělen například na základě smlouvy podle předem stanovených podmínek. Jedná se většinou o překročení určitého objemu dodávek oproti domluvenému standardu nebo přesáhnutí hodnoty fakturace v dodávce. Příklad bonusu za překročení velikosti dodávek znázorňuje Tabulka 3.16. (Kolektiv autorů, 2017/1, Louša, 2012)

Tabulka 3.16 Poskytnutí bonusu

Dodavatel udělil 5 kusů zboží v hodnotě 50 Kč za kus zdarma. Průměrná cena na skladě byla 75 Kč za kus, stav je 10 kusů.					
Č.	Doklad	Text	Částka	MD	D
1.	FAP	Faktura za poskytnutí 5 ks zboží v rámci bonusu zdarma			
		- Přírůstek zboží na sklad	250	132	321
		- Výnos z bonusu	250	321	648
Průměrná cena pro vyskladnění bude následující: $(750 + 250) : 15 = 66,67$ Kč za kus					

Zdroj: Kolektiv autorů 2017/1 - vlastní zpracování

Další možnost slevy, tentokrát v podobě peněžitého plnění, představuje **skonto**. Odběratel dostane například slevu v důsledku zaplacení faktury před lhůtou splatnosti nebo hotově. V praxi se můžeme setkat s možností, kdy je stanovena fakturační cena již s uplatněným skontem nebo je vyfakturována plná cena, a pokud odběratel dodrží podmínky, a například zaplatí dlužnou částku před lhůtou splatnosti, je mu přislíbeno finanční zvýhodnění. Řešení skonta znázorňuje Tabulka 3.17.

Tabulka 3.17 Skonto

Platba v hotovosti: Při platbě v hotovosti poskytne dodavatel slevu 20 Kč z ceny. Cena zboží je 150 Kč.					
Č.	Doklad	Text		MD	D
1.	VPD	Zaplacení v hotovosti za nákup zboží	130	132	211
2.	ID	Sleva z ceny	20	132	648

Promítnutí slevy do ceny:					
Účetní jednotka nakoupila zásoby na 550.000 Kč (1.000 kusů po 550 Kč za kus)					
3.	FAP	Faktura za zboží jednotlivé položky:			
		- Cena za kus	550		
		- Množství	1 000		
		- Celkem	550 000		
		- Sleva 8 %	44 000		
		Zbývá uhradit	506 000	132	321
Pro ocenění použije účetní jednotka cenu po slevě: 506 Kč za kus.					

Zdroj: Kolektiv autorů 2017/1 - vlastní zpracování

3.4.6 Reklamáce zásob

Ne zřídka dochází k reklamačnímu řízení při pořízení zásob. Reklamáce se může vztahovat na celou dodávku nebo pouze na její část, která je v rozporu se smluvními podmínkami. Tu část dodávky, která je reklamována, účetní jednotka přijme pouze do úschovy nebo ihned zašle zpět dodavateli. Veškeré okolnosti zjištěné při přijetí zboží se zaznamenají do reklamačního protokolu, který se stává podkladem pro reklamační řízení. Reklamační protokol by měla účetní jednotka obratem doručit dodavateli, aby bylo zahájeno reklamační řízení. V důsledku reklamace vzniká odběrateli za dodavatelem pohledávka, kdy má nárok na snížení placené ceny. Jelikož není reklamační protokol dle zákona o dani z přidané hodnoty daňovým dokladem, je tento nárok na vrácení zachycen na účtu 315 – Ostatní pohledávky v ceně bez DPH. V praxi může nastat tato situace:

- 1) bude uznána celá reklamáce, kdy dodavatel pošle opravný daňový doklad na celou částku,
- 2) dodavatel uzná jen reklamaci v určité výši a odběratel obdrží opravný daňový doklad jen na výši reklamačního nároku.,
- 3) reklamáce nebude uznána vůbec. (Kolektiv autorů, 2017/1, Kolektiv autorů, 2017/2)

Příklad účtování znázorňuje Tabulka 3.18 Uznaná reklamáce na straně odběratele a Tabulka 3.19 Uznaná reklamáce na straně dodavatele.

Tabulka 3.18 Uznaná reklamáce na straně odběratele

Č.	Doklad	Text	Částka	MD	D
1.	FAP	Faktura za nákup zboží	20 000	131	-
		- DPH 21 %	4 200	343	-
		- Celkem	24 200	-	321
2.	P	Polovina zboží přijata na sklad	10 000	132	131
3.	ID	Zahájení reklamace na druhou polovinu zboží	10 000	315	131
4.	ID	Opravný daňový doklad	- 10 000	315	-
		- DPH 21 %	- 2 100	343	-
		- Celkem	- 12 100	-	321
5.	VBÚ	Zaplacení faktury dodavateli	12 100	321	221

Zdroj: Kolektiv autorů, 2017/2 – vlastní zpracování

Tabulka 3.19 Uznaná reklamace na straně dodavatele

Č.	Doklad	Text	Částka	MD	D
1.	FAV	Faktura za prodej zboží	20 000	-	604
		- DPH 21 %	4 200	-	343
		- Celkem	24 200	311	-
2.	ID	Opravný daňový doklad	-10 000	-	604
		- DPH 21 %	- 2 100	-	343
		- Celkem	- 12 100	311	-
3.	VBÚ	Zaplacení faktury dodavateli	12 100	221	311

Zdroj: Kolektiv autorů, 2017/1– vlastní zpracování

Autorka se domnívá, že proces reklamace je složitou a rozsáhlou oblastí. V praxi může nastat celá řada případů souvisejících s reklamačním řízením. Tento proces není mnohdy jednoduchou záležitostí a je třeba mít k dispozici veškeré informace, aby došlo ke správnému zaúčtování.

4 Analýza oceňování a účtování zásob ve farmaceutickém průmyslu

Aplikační část bakalářské práce se bude věnovat zásobám v konkrétní obchodní společnosti. Po představení společnosti se bude autorka bakalářské práce zabývat praktickou částí, která se zaměřuje na oceňování a účtování zásob ve vybrané společnosti včetně metod, postupů a nástrojů, které jsou v praxi využívány. V celé kapitole s názvem Analýza oceňování a účtování zásob ve farmaceutickém průmyslu budou použity informace z interních zdrojů podniku, pokud nebude uvedeno jinak.

4.1 Základní informace o společnosti

Společnost ABC s.r.o. (dále jen „společnost“) je považována za význačného výrobce farmaceutických výrobků s dlouhodobou historií. Za hlavní předmět podnikání je považována výroba léčivých látek a léčivých přípravků. Společnost vyrábí léčivé prostředky v podobě tablet, tobolek i kapalných lékových forem, dále rostlinné extrakty a volně prodejné léky. Všechny produkty splňují respektované normy kvality a jsou vyváženy do zemí po celém světě, včetně USA, západní a východní Evropy. Celkové tržby pro rok 2016 za výrobky, zboží a služby činí 9,040 miliard Kč.

Cílem společnosti je přinášet dlouhodobě kvalitní zdravotní péči po celém světě a nabízet co nejširší výběr léčivých přípravků, od volně prodejných, přes genetické, značkové až po inovativní a vysoce specializované biologické léky.

Počet zaměstnanců v průběhu roku 2016 rostl. Nyní společnost reprezentuje přes 1 500 zaměstnanců, kteří se neustále podílejí na plnění obtížných cílů a napomáhají společnosti k dosahování každoročních úspěchů. Jako každý rok společnost podporovala rozvoj zaměstnanců v prohlubování odborných znalostí a dovedností. I v roce 2016 se většina zaměstnanců zapojila do průzkumu spokojenosti, který napomáhá svými výstupy určit oblasti a aktivity pro zlepšení pracovních podmínek a přispívá k vytváření co nejpříjemnějšího pracovního prostředí. Díky takovýmto průzkumům spokojenosti se uskutečnil program pro střední managementu v oblasti vedení lidí a zdokonalování manažerských dovedností. Mimo jiné došlo k významným změnám v poskytování zaměstnaneckých benefitů. Systém se stal flexibilnější a zaměstnanci se mohou sami rozhodnout, v jaké oblasti budou benefity chtít využít. Tuto možnost zaměstnanci oceňují, protože každý si najde svou zálibu v něčem jiném, a tak si zaměstnanci mohou vybrat oblast nebo činnost pro uplatnění benefitu podle svých potřeb, ať už se jedná o sport, kulturu nebo jiný druh využití.

Společnost i nadále v roce 2016 spolupracovala s vybranými školami, kterým poskytuje zejména odborné zázemí pro exkurze, stáže nebo odborné praxe pro studenty. Také zakládá spoluúčast na školních odborných grantech, podporuje budování audiovizuálních učeben, spolupracuje na odborných výzkumech nebo je součástí studentských vědeckých soutěží. Spolupráce se středními a vysokými školami je pro společnost důležitá i z hlediska potřeby přijímat nové zaměstnance, kterými se mohou stát absolventi spolupracujících škol. Například v roce 2016 bylo potřeba přijmout nové pracovníky pro výrobu pevné i kapalně látkové formy a také pro kontrolu kvality.

Autorka bakalářské práce kladně hodnotí přístup společnosti k politice zaměstnanosti, kdy se společnost snaží reagovat na potřeby a požadavky zaměstnanců vyplývající z každoročních dotazníků. Dotazování formou anonymního dotazníku je vhodný způsob, jak zjistit, co si zaměstnanci myslí, co jim vadí a chtějí by zlepšit, ale také s čím jsou například spokojeni. Dále se autorka bakalářské práce zmlouvá spolupráce se středními a vysokými školami, kdy mají absolventi možnost se ihned uplatnit na trhu práce, a vůbec to, že se společnost podílí na pořádání vědeckých soutěží a pomáhá školám vytvořit příjemnější prostředí v průběhu studia.

Mezi hlavní zásady společnosti patří zejména kvalita, bezpečnost, ochrana zdraví a životního prostředí. Společnost si klade za cíl neustálou snahou přispívat ke zlepšování zdravotní péče a kvality zdravotních služeb trvalou inovací výrobních procesů, technologických postupů, ale i vnitřních řídicích systémů, aby úroveň výrobků a služeb dosahovala co nejvyšší kvality. Všechny tyto zásady považuje společnost za nedílnou součást celého výrobního procesu a klade jim vysokou prioritu. Tvořit bezpečné a příjemné pracovní prostředí pro všechny zaměstnance je samozřejmostí. Šetření přírodních zdrojů, zejména surovin a energií, je na každodenním pořádku. Díky efektivním parním kotlům chrání ovzduší před vypouštěním množství odpadních látek. Společnost plní povinnost, která plyne ze zákona o omezování produkce skleníkových plynů, dále používá vlastní moderní čistírnu odpadních vod, zaměřuje se na snížení odpadů a vzniklé odpady třídí a vrací k opakovanému využití.

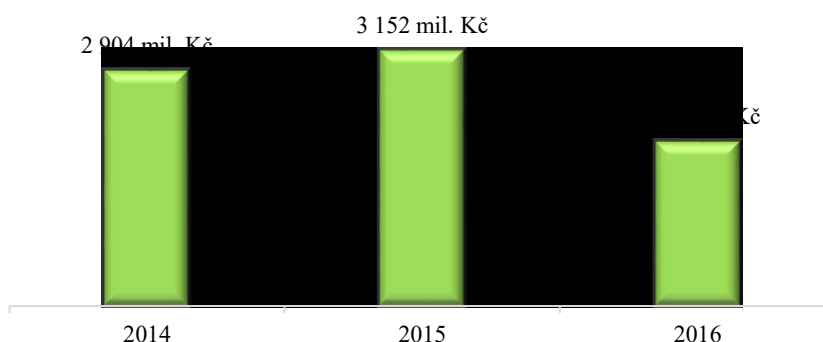
Autorka opravdu velice oceňuje postoj společnosti k ochraně životního prostředí, jelikož si myslí, že v dnešní době je potřeba brát na tuto oblast zřetel, i když to může mít na společnost dopad v podobě vynaložení větších nákladů.

4.2 Společnost ABC s.r.o. v číslech

Není pochyb, že se jedná opravdu o významnou společnost s velkou produkcí a tím pádem i obrovským areálem s početnými sklady, výrobní halou, s množstvím přístrojů apod.

Vývoj výsledku hospodaření společnosti po zdanění běžného účetního období za roky 2014, 2015 a 2016 znázorňuje graf 4.1.

Graf 4.1 Výsledek hospodaření po zdanění v letech 2014 – 2016

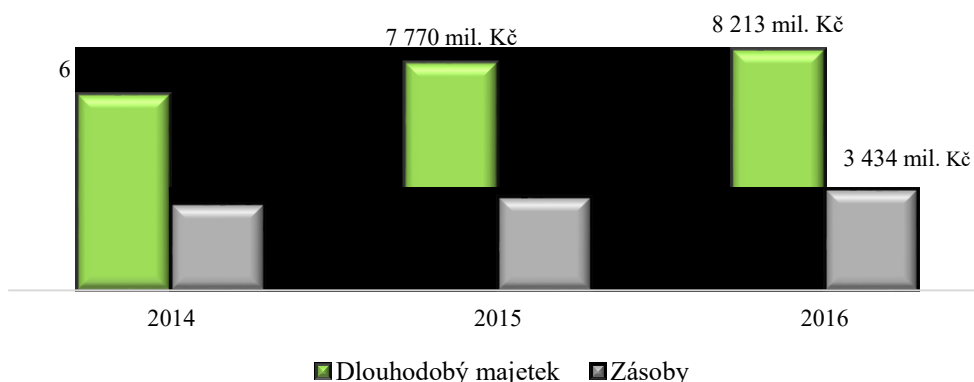


Zdroj: Účetní závěrka 2014, 2015, 2016 – vlastní zpracování

Z grafu 4.1 je zřejmé, že rozdíl mezi účetním obdobím v letech 2014 a 2015 není na první pohled moc výrazný, důležitým poznatkem je, že z roku 2014 na rok 2015 výsledek hospodaření rostl, a to konkrétně o 248 mil. Kč. Avšak významný pokles nastal v roce 2016, kdy se oproti minulému období výsledek hospodaření snížil o 1 119 mil. Kč. Tuto skutečnost ovlivnilo zejména pokles tržeb z prodeje výrobků a služeb, růst osobních nákladů, snížení ostatních provozních výnosů (tržby z prodeje dlouhodobého majetku, materiálu aj.) a také snížení výnosových úroků.

Z kategorie aktiv můžeme vidět v grafu 4.2 výši dlouhodobého majetku a veškerých zásob za období 2014 až 2016. Je patrné, že výše dlouhodobého majetku stále roste, a to následovně: z roku 2014 na 2015 dokonce o celý 1 000 mil. Kč (z důvodu výrazného navýšení ocenitelných práv) a z roku 2015 na 2016 skoro o 450 mil. Kč, což nebylo způsobeno růstem žádné významné položky. Výše celkové zásoby se vyvíjí rovnoměrně, kdy mezi každým obdobím je vidět nárůst přibližně o 240 mil. Kč.

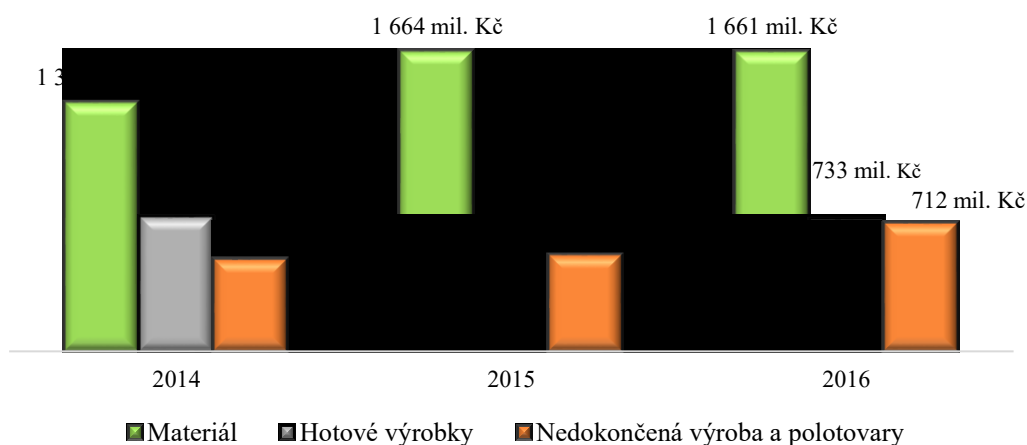
Graf 4.2 Výše dlouhodobého majetku a zásob v letech 2014 – 2016



Zdroj: Účetní závěrka 2014, 2015, 2016 – vlastní zpracování

Detailnější rozdělení celkových zásob na zásobu materiálu, hotových výrobků, nedokončené výroby a polotovarů za období 2014 až 2016 lze pozorovat v grafu 4.3, kde nejvíce peněžních prostředků je vázáno v materiálu (ve všech třech letech), přitom nejvyšší hodnotu vykazuje rok 2015, avšak v roce 2016 byl pokles jen o 3 mil. Kč. Naopak na skladě hotových výrobků je jich nejméně připraveno k odbytí v roce 2015, jinak se jejich výše pohybuje přibližně na stejné úrovni a rozdíly jsou kolem 75 mil. Kč, což je opravdu zanedbatelné. V neposlední řadě váže na sebe peněžní prostředky sklad nedokončené výroby a polotovarů, jehož hodnota se každým rokem zvyšovala a v roce 2016 se dostala téměř na stejnou úroveň jako hotové výrobky. Tento stav nedokončené výroby a polotovarů mohl být způsoben z důvodů velké očekávané zakázky v roce 2017 nebo také mohly být na rok 2017 uzavřené nové smlouvy s odběrateli.

Graf 4.3 Vývoj zásob materiálu, hotových výrobků, nedokončené výroby a polotovarů



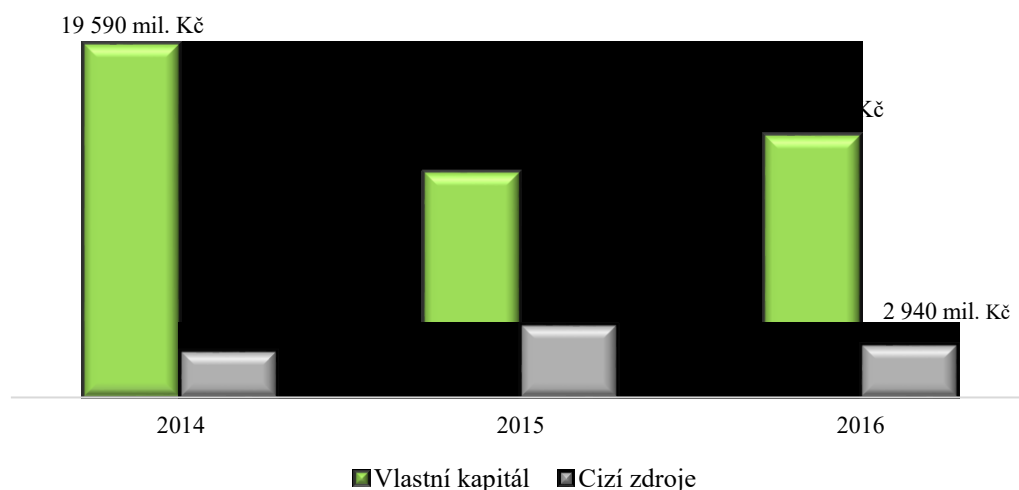
Zdroj: Účetní závěrka 2014, 2015, 2016 – vlastní zpracování

Autorka bakalářské práce by chtěla upozornit na skutečnost, že v zásobách je vázáno opravdu velké množství finančních prostředků, které tímto nemohou být zhodnoceny v nějaké jiné oblasti, a také že společnost vyrábí velké množství výrobků na sklad. V určité situaci by to mohlo být spíše ke škodě, avšak autorka bakalářské práce si nemyslí, že je to zrovna situace této společnosti, jelikož je zřejmé (vzhledem k velikosti společnosti), že společnost potřebuje mít neustálou zásobu především materiálu k výrobě své produkce a dostatek hotových výrobků pro nasmlouvané odběratelé, ale také pro nové/nečekané objednávky, které nejsou v pravidelném intervalu.

V grafu 4.4 jde vidět z oblasti pasiv vývoj vlastního kapitálu a cizích zdrojů za období 2014 – 2016. Nejvyšší hodnotu vlastního kapitálu vykazovala společnost v roce 2014, a zároveň v tomto roce měla společnost nejmenší hodnotu cizích zdrojů za všechny tři období.

Nejvýraznější rozdíl u vlastního kapitálu je mezi lety 2014 a 2015, kdy se vlastní kapitál společnosti snížil v roce 2015 o 7 075 mil. Kč, jelikož byl v tomto roce nerozdělený zisk minulých let menší o polovinu, z důvodů vyplacení podílu na zisku společníkům. V roce 2016 se vlastní kapitál zase navýšil, ale už nedošlo k velkému rozdílu, který by byl ovlivněn některou významnou skutečností.

Graf 4.4 Výše vlastního kapitálu a cizích zdrojů v letech 2014 – 2016



Zdroj: Účetní závěrka 2014, 2015, 2016 – vlastní zpracování

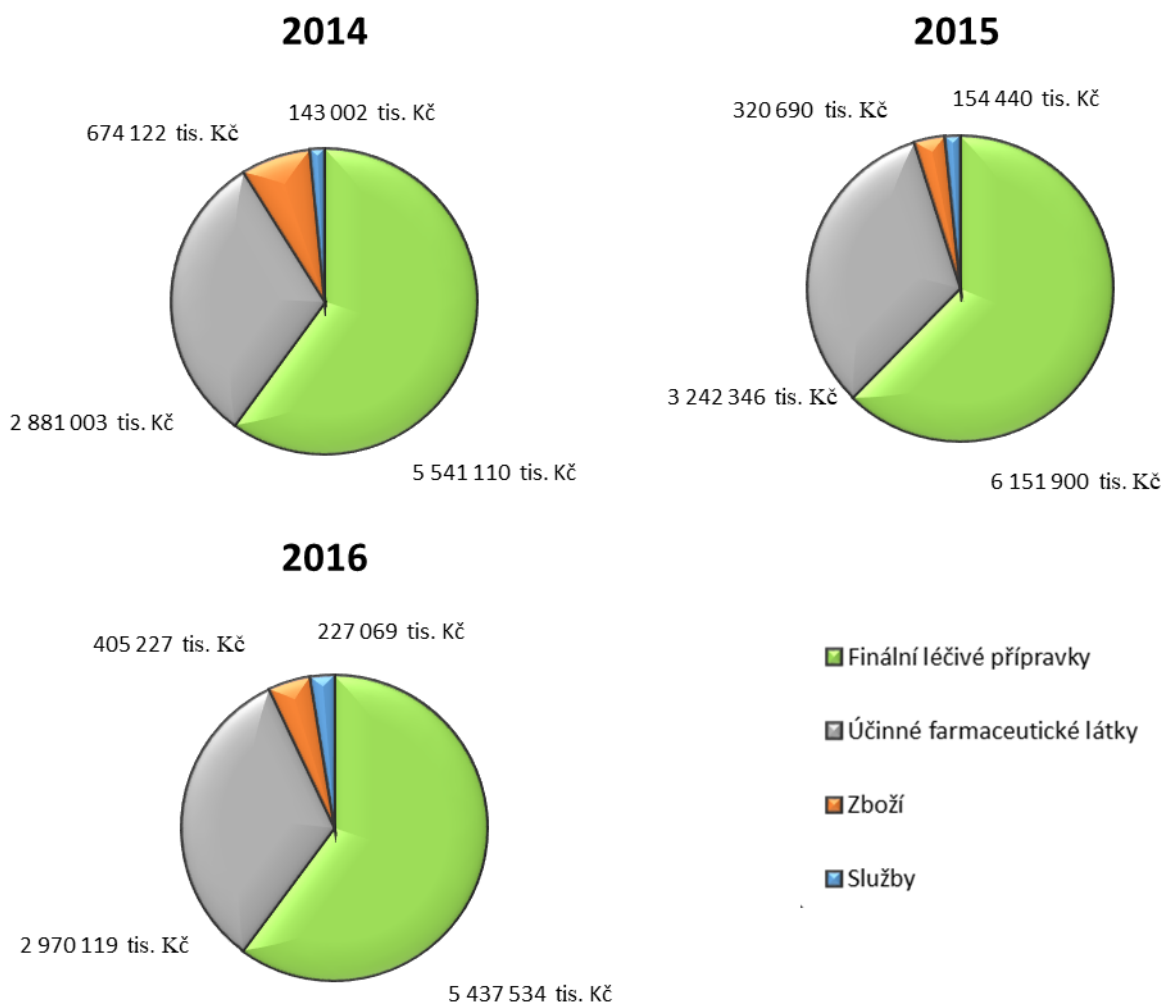
Z grafu 4.4 je dále patrné, že u cizích zdrojů k výrazným výkyvům hodnot v průběhu let nedocházelo. Nejvyšší hodnota cizích zdrojů byla v roce 2015, a to 4038 mil. Kč. Oproti roku 2014 byl růst cizích zdrojů v roce 2015 způsoben především nárůstem krátkodobých závazků. V roce 2016 sice došlo k nárůstu dlouhodobých závazků téměř o polovinu, ale na druhou stranu byly významně čerpány rezervy a tím pádem v konečném důsledku došlo k poklesu cizích zdrojů za rok 2016 na částku 2 940 mil. Kč.

Tržby společnost dělí do několika oblastí. Dvě z nejpodstatnějších oblastí jsou tržby za účinné farmaceutické látky a finální léčivé přípravky. Účinné farmaceutické látky jsou dále prodávány jiným odběratelům pro výrobu konečného léčiva a finální léčivé přípravky představují zkompletovaný hotový výrobek určený k prodeji. Tržby za zboží jsou již méně významnou položkou vzhledem k celému objemu tržeb a nejmenší položkou jsou tržby za služby, jak je vidět na grafu 4.5.

Pro své potřeby si společnost ještě dělí tržby podle toho, zda byly získány v tuzemsku nebo ze zahraničí. Tuto skutečnost autorka bakalářské práce oceňuje a domnívá se, že se tak společnost může zaměřit na tu oblast trhu, ze které ji plynou menší tržby a pokud je to výhodné a je k tomu prostor, více se na tuto oblast zaměřit. V současné době z účetní závěrky za rok

2016 plyne, že větší část tržeb ve všech oblastech získává společnost prodejem nebo poskytováním služeb do zahraničí.

Graf 4.5 Podíl tržeb na jednotlivých oblastech za tři účetní období



Zdroj: Účetní závěrka 2014, 2015, 2016 – vlastní zpracování

Na základě grafu 4.5 lze konstatovat, že ve všech třech obdobích největší část z celkových tržeb tvoří finální léčivé přípravky, jejichž výroba je hlavní činností společnosti. Na druhém místě jsou farmaceutické látky, které společnost dále prodává jiným odběratelům pro výrobu finálního léčiva. Na první pohled je výše tržeb za období 2014 až 2016 konstantní, bez zřetelných rozdílů, z čehož vyplývá, že se společnosti daří a je na místě ji považovat za stabilní. Tržby finálních léčivých přípravků i účinných farmaceutických látek se vyvíjely v průběhu sledovaného období stejně. U obou oblastí byl zaznamenán nárůst tržeb z roku 2014 na 2015 a následoval pokles v roce 2016, nejednalo se však o patrné výkyvy. U zboží dochází pouze k většímu rozdílu v roce 2015, jehož hodnota klesla oproti roku 2014 o 353 432 tis. Kč,

v roce 2016 se tržby za zboží zase navýšily. V oblasti služeb se tržby zvyšují každý rok, výrazněji došlo k navýšení v roce 2016, a to o 72 629 tis. Kč.

4.3 Účtování zásob ve společnosti

Společnost k vedení podvojného účetnictví využívá dva účetní programy. Pro jednu část podniku používá software Priority a pro druhou část podniku software SAP, který společnost zavedla od roku 2016 z důvodů globálního systému. S účetním programem SAP je společnost spokojená, avšak začátky bývají vždycky těžké a postupem času se pro plynulost chodu vychytávají ještě některé nedostatky.

Autorce bakalářské práce byly dány k dispozici vnitropodnikové směrnice pro oceňování zásob a pro tvorbu opravných položek. Informace spojené s účtováním zásob ve společnosti byly zjišťovány formou dotazování. Obě směrnice jsou pěkně zpracovány, mají logickou strukturu, a navíc byly směrnice v roce 2017 aktualizovány. Jejich obsah je podrobně rozepsán, což přispívá k přehlednosti textu a k lepšímu pochopení problematiky. Směrnice také obsahují, kdo je odpovědný za kontrolu jejich dodržování a za proškolení zainteresovaných stran.

Společnost si zvolila metodu účtování způsobem A, tedy průběžné účtování zásob s využitím kalkulačních účtů. Drobný materiál typu kancelářské potřeby apod. účtuje společnost ihned do nákladů jako spotřebu materiálu. Inventarizaci provádí společnost jednou ročně na základě samostatného opatření. U vybraných druhů zásob provádí společnost cyklické inventury, kdy dochází k jejich přepočtu. Po vyhodnocení vzniklých inventarizačních rozdílů mezi skutečným stavem na skladě a stavem v účetnictví je upraven stav zásob dle vzniklých rozdílů, tj. o manka nebo přebytky. Cyklická inventura je prováděna především u zásob materiálu.

Autorka bakalářské práce se ztotožňuje s tím, že společnost používá pro účtování zásob způsob A, jelikož by zvolení periodického způsobu B nebylo vzhledem k velikosti objemu zásob optimální. Účtování drobného materiálu přímo na nákladové účty, je také zcela v pořádku a autorka s tímto postupem souhlasí. Z hlediska množství zásob autorka oceňuje provádění cyklické inventury u materiálu a početných zásob, které společnost eviduje. Autorka si myslí, že je toto opatření vhodné z hlediska časové úspory při roční inventarizaci. Tím, že společnost používá pro účtování zásob způsob A, eviduje správnou výši nákladů během účetního období, a tím to mají i cyklické inventury dobrou vypovídající schopnost.

Autorka bakalářské práce tvrdí, že společnost účtuje dle platných právních předpisů, dodržuje zákon o účetnictví a účtuje na základě účtového rozvrhu, který je v souladu

s vyhláškou č. 500. Toto tvrzení autorka opírá o zprávu nezávislého auditora, podle jehož názoru účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz účetnictví a ve společnosti jsou zvoleny vhodné metody a postupy účtování. V příloze účetní závěrky společnosti nejsou uvedeny žádné významné události, je zde jen obecně popsán postup oceňování zásob, který se plně shoduje s vnitropodnikovou směrnicí společnosti.

Pro skladování zásob využívá společnost své interní sklady ve svém výrobním areálu. Kromě interních skladů si společnost pronajímá také sklady externí, jednak z důvodu velké produkce nebo také z důvodu ulehčení přepravy. Externí sklady jsou využívány především pro zásoby hotových výrobků. Zvláštní opatření zavedla společnost u skladu s opiáty, který je hlídaný a zaměstnanci musí, nejen u tohoto skladu, projít školením o bezpečnosti práce.

Bezpečnost práce je důležitá nejenom ve výrobním podniku, zvláště v případě chemických látek, které společnost ke své produkci potřebuje. Je namístě, že společnost takový materiál skladuje zvlášť i s případnou ostrahou.

4.4 Oceňování zásob ve společnosti

Společnost ABC s.r.o. využívá pro svou výrobu dvě divize, přitom v každé z nich má stanovenou odlišnou metodu oceňování zásob. První divize ALFA se zabývá výrobou, balením a distribucí léčivých přípravků v nejrůznějších formách. Jedná se například o léčivé přípravky v podobě roztoků, kapek, sirupů, nosních sprejů, želatinových tobolek, pevných tablet apod. Metoda ocenění použita pro divizi ALFA se vztahuje také na oceňování zboží. Druhá divize BETA především vyvíjí, následně vyrábí a prodává rostlinné extrakty a účinné farmaceutické látky, které dále prodává jiným společnostem k dokončení finálního produktu.

4.4.1 Divize ALFA

Divize ALFA oceňuje jednotlivé zásoby předem stanovenými (skladovými) cenami. Podstata oceňování pomocí předem stanovené pevné ceny s odchylkou je vysvětlena v kapitole 3.2. Kontrola skaldových účtů zásob probíhá měsíčně prostřednictvím oddělení finančních analýz a kontrola obrátky zásob probíhá vždy k 31. 12. kalendářního roku nebo také náhodně v průběhu roku. V následujícím textu bude popsáno oceňování jednotlivých položek zásob při pořízení. Při vyskladnění jsou veškeré typy zásob oceněny v cenách, ve kterých jsou zásoby oceněny na skladě.

a) Materiál na skladě

U položky materiál na skladě odpovědní pracovníci nákupu určí předem stanovené pevné ceny vždy při tvorbě nového artiklu, a to k 1. 1. na období běžného kalendářního roku. V případě, že v průběhu roku dojde k významné a trvalé změně nákupní ceny materiálu,

požadají pracovníci nákupu finanční úsek o provedení přecenění materiálu. Přecenění je provedeno s ohledem na stav zásob na skladě tak, aby ovlivnilo co nejméně zásoby nakoupené za předchozí cenu.

Pevná cena zahrnuje cenu pořízení a vedlejší pořizovací náklady tzv. nevýrobní režie (dopravné, clo, pojistné aj.). Vzniklé odchylky mezi skutečnou cenou pořízení a cenou předem stanovenou se účtují přímo do nákladů a na konci kalendářního měsíce jsou automaticky přiřazeny do bilančních účtů zásob. V případě, že v průběhu kalendářního měsíce došlo ke spotřebě materiálu, jsou vzniklé odchylky nadále ponechány v nákladech. Pokud dojde ke spotřebě například v dalším kalendářním měsíci, je část odchylek rozpuštěna pomocí programu automaticky, který vypočte odchylku z nákupní ceny a část režijních odchylek je rozpuštěna do nákladů na základě obrátky zásob, kterou společností jednou za rok přepočítává a potvrzuje na další rok. Vedlejší pořizovací náklady jsou na konci měsíce přiřazeny na bilanční účty zásob a rozpuštěny následně do nákladů na základě obrátky zásob.

Obrátka zásob určuje, kolikrát je každá položka zásob během roku prodána a znovu naskladněna a je vypočtena ze skladových pohybů zásob vždy za uplynulých 12 měsíců. Nejdříve je vypočten průměrný měsíční výdej za položku v množství, k němu se přidá poslední platné ocenění, a tím vznikne vypočtená hodnota průměrného měsíčního výdeje. Dále se vypočte hodnota konečného stavu zásob každé položky k poslednímu dni daného měsíce a podělí se hodnotou průměrného měsíčního výdeje. Tímto způsobem se vypočte obrátka jak za každou položku, tak za kategorie materiál, polotovary, hotové výrobky a zboží, a to jako podíl součtu hodnot za všechny položky dané kategorie. Výše popsany postup znázorňuje vzorec (4.1):

$$\text{hodnota průměrného měsíčního výdeje} = \text{průměrný měsíční výdej} + \text{poslední platné ocenění} \quad (4.1)$$

$$\text{obrátky} = \frac{\text{hodnota konečného stavu zásob k poslednímu dni daného měsíce}}{\text{hodnotou průměrného měsíčního výdeje}}$$

b) Nedokončená výroba

Nedokončená výroba se oceňuje na úrovni přímých materiálových nákladů (přímého materiálu a polotovarů) a na úrovni určité části režijních nákladů. Část režii představují hodnotu určité fáze výroby, stanovenou na základě tarifu výkonu. Odchylky režijních nákladů jsou očištěny o předem stanovenou hodnotu nevyužitých kapacit a ke konci měsíce jsou přiřazeny na bilanční účty zásob a rozpuštěny do nákladů dle obrátky zásob. U předem stanovené hodnoty nevyužitých kapacit společnost vychází z optimální kapacity zásob a velikosti poptávky, z čehož odvodí nevyužitou kapacitu a vypočítá procento nevyužitých kapacit na následující rok.

c) Polotovary vlastní výroby a hotové výrobky

Polotovary vlastní výroby a hotové výrobky se oceňují ve skladových cenách, které obsahují jednicový materiál a výrobní režii. Odchylky režijních nákladů jsou, stejně jako u nedokončené výroby, očištěny o předem stanovenou hodnotu nevyužité kapacity a ke konci měsíce přiřazeny na bilanční účty zásob a rozpuštěny do nákladů dle obrátky zásob.

d) Zboží

Zboží se oceňuje podobně jako materiál na skladě. Pevná cena opět zahrnuje cenu pořízení a vedlejší pořizovací náklady tzv. nevýrobní režie (dopravné, clo, pojistné aj.). Odchylky od skutečné ceny jsou účtovány do nákladů a na konci měsíce aktivovány do rozvahy podle skutečného pohybu zboží.

4.4.2 Divize BETA

Zásoby v divizi BETA se oceňují skutečnými cenami. Princip ocenění metodou skutečné ceny je uveden v kapitole 3.2.

a) Materiál na skladě

Materiál se při převzetí na sklad oceňuje skutečnou pořizovací cenou, kterou stanoví odpovědný pracovník jako cenu pořízení při každé nákupní objednávce. Pokud jsou očekávány další vedlejší náklady, které souvisí s pořízením, nastaví se v nákupní objednávce procentuální přírážka a pořizovací cena je následně zvýšena o tuto přírážku. Přírážka se stanoví z režijních nákladů a ze stavu změny zásob, účtuje se jednou částkou na konci měsíce. Párování příjemek materiálu s fakturami za daný materiál na účtu provádí pověřená účetní ručně v účetním programu. Nejasné položky konzultuje pověřená účetní s pracovníky nákupu, kteří pořizovací cenu stanovili, a vzniklé rozdíly se zaúčtují na účet odchylek. Drobné položky za dopravu a jiné doprovodné náklady lze účtovat přímo na účet odchylek.

Kontrolu účtu odchylek provádí divize BETA čtvrtletně a v případě zjištění vyznaných rozdílů navrhuje řešení a rozdělení vzniklých rozdílů mezi zásoby a náklady.

b) Nedokončená výroba, polotovary a hotové výrobky

Zásoby vlastní výroby jsou oceněny skutečnými náklady spotřebovaného materiálu. Ocenění se provádí vždy na konci měsíce pro všechny pohyby (příjem, výdej) běžného měsíce. Výrobní režie není zahrnuta přímo do ocenění zásob, ale je dopočítávána a doúčtována ke konci účetního období (měsíce) k hodnotě zásob. Postupuje se tak, že se celková výrobní režie divize BETA, a to od 1.1. k datu ocenění, rozdělí poměrem k zásobám prodaným a zásobám na skladě. Poměr přiřazený k zásobám prodaným se účtuje do nákladů a poměr přiřazený k zásobám na skladě se účtuje do hodnoty zásob.

Jelikož jsou zásoby při vyskladnění oceněny v cenách, ve kterých jsou oceněny na skladě, tak by autorka bakalářské práce doporučila u divize BETA ocenit zásoby při

vyskladnění jinou metodou než skutečnou cenou, vzhledem k časové prodlevě mezi naskladněním a vyskladněním zásob. Autorka doporučuje například metodu FIFO nebo metodu váženým aritmetickým průměrem.

Dále by chtěla autorka vyzdvihnout, že došlo k aktualizaci směrnice vztahující se k oceňování zásob.

4.5 Opravné položky k zásobám ve společnosti

Společnost provádí výpočet opravných položek kvartálně, a to na základě aktuálního stavu zásob. Převod položek na neshodný stav probíhá průběžně dle požadavků výrobních středisek. Položky jsou za neshodné označeny na základě rozhodnutí útvaru o případné likvidaci, který vystaví protokol o zmetku nebo protokol o škodě. Za finální rozhodnutí o likvidaci na divizi ALFA je odpovědný manažer kvality. Finální rozhodnutí o případné likvidaci u divize BETA je na finančním managementu dle připravených podkladů. Tvorba opravné položky probíhá vždy také na základě analýzy skladových zásob. Analýzu skladových zásob provádí měsíčně oddělení zákaznického servisu ve spolupráci s prodejními jednotkami. V této analýze je stanovena prodejnost jednotlivých produktů a dále obsahuje seznam produktů a jejich hodnoty, které slouží jako podklad pro tvorbu opravných položek. Společnost vytváří následující typy opravných položek:

- na neshodné nebo poškozené zásoby, případně zásoby s neprodejným statutem,
- na zásoby, kterým prošla lhůta spotřeby a na zásoby s krátkou lhůtou spotřeby,
- na nadměrné zásoby,
- na pomaluobrátkové zásoby,
- na specifické položky divize BETA
- na zásoby s nižší realizovatelnou hodnotou.

Snížení opravných položek se provádí například v případě přepracování zásob, kdy může dojít k prodloužení doby použitelnosti nebo je provedena opětovaná analýza již dříve získaných dat. Také může dojít k likvidaci skladových položek zásob nebo neopravitelných zmetků prostřednictvím škod.

Kontrola stavu opravných položek se provádí měsíčně, a to k datu měsíční účetní uzávěrky. Kontrolu provádí za jednotlivé divize pracovník oddělení kontroly a předává zjištěné informace k zaúčtování hlavní účetní. Doklad o provedené kontrole uschovává pracovník, který je zodpovědný za výpočet opravné položky k zásobám.

4.5.1 Opravná položka na neshodné neboli poškozené zásoby

Opravná položka se vytvoří na základě hlášení „Zpráva o poskytnutí zastaralosti materiálu“, která zobrazí veškeré ohrožené zásoby (materiál, polotovary, hotové výrobky a zboží). U divize ALFA jsou tyto zásoby umístěné na skladu neshody. Tato opravná položka se vytvoří i u těch zásob, u kterých došlo k rozhodnutí o ukončení prodeje, a to z důvodu rozhodnutí společnosti nebo státních orgánů. Opravná položka na neshodné nebo poškozené zásoby je tvořena v plné výši tj. 100 % hodnoty zásob.

4.5.2 Opravná položka na zásoby po lhůtě spotřeby a zásoby s krátkou lhůtou

Opravná položka se tvoří na ohrožené zásoby hotových výrobků divize ALFA, které jsou umístěné na veškerých skladech s výjimkou skladu neshodných zásob. Opravná položka je tvořena v této výši:

- 100 % na zásoby po lhůtě spotřeby,
- 100 % na zásoby, kterým uplyne lhůta spotřeby v nejbližších 6 měsících,
- 100 % na zásoby určené na trh, na kterém je již zakázáno v dané lhůtě spotřeby prodávat (v případě, že doba této povolené expirace je vyšší než 6 měsíců),
- 50 % na zásoby se spotřební lhůtou v následujících 6 – 12 měsících.

U tohoto typu opravné položky je potřeba vzít v úvahu také budoucí poptávku. V situaci, kdy bude použito jiné než výše uvedené procento opravné položky, musí být toto jiné procento schváleno regionálním účetním oddělením.

4.5.3 Opravná položka tvořená na nadměrné zásoby

Nadměrné zásoby jsou takové zásoby, u kterých (i když nespádají do opravné položky uvedené v bodě 4.4.2) může lhůta spotřeby uplynout v budoucnu, kdy budou stále ještě zásobami společnosti. Opravná položka se tvoří na základě porovnání budoucích prodejů s hodnotou zásob a budoucí dobou spotřební lhůty, a to ve výši 100 %.

4.5.4 Opravná položka tvořená na pomaluobrátkové zásoby

Opravná položka se tvoří na zásoby, které neměly žádný pohyb na skladě po dobu více než 12 měsíců ve výši 50 %. U zásob bez pohybu na skladě po dobu delší než 24 měsíců se tvoří opravná položka ve výši 100 %. V této analýze nesmí být zohledněny pohyby mezi sklady, výdeje vzorků apod. Opět pokud dojde k použití jiné výše procenta pro tvorbu opravné položky, musí být tato změna schválena regionálním účetním oddělením.

4.5.5 Specifika opravné položky na divizi BETA

Opravná položka je tvořena na hotové výrobky s ohledem na plánované prodeje, a to na pomaluobrátkové zásoby a zásoby s prošlou nebo krátkou lhůtou spotřeby ve výši:

- 0 – 1 rok věkové struktury zásob 0 %
- 1 – 2 roky věkové struktury zásob 50 %
- 2 – 3 roky věkové struktury zásob 70 %
- 3 a více roků věkové struktury zásob 100 %

Opravná položka na neshodné zásoby, u kterých je třeba brát ohled na možnost přepracování, je tvořena ve výši:

- 0 – 1 rok věkové struktury zásob 50 %
- 1 – 2 roky věkové struktury zásob 60 %
- 2 – 3 roky věkové struktury zásob 80 %
- 3 a více roků věkové struktury zásob 100 %

Procento opravné položky může být změněno pro všechny typy uvedených zásob na základě historických dat.

4.5.6 Opravná položka na zásoby s nižší prodejní cenou

Tato opravná položka na zásoby s nižší prodejní cenou je tvořena na základě hlášení z účetního programu, kde je porovnána prodejní cena s náklady na prodané zásoby. Opravná položka je tvořena pouze na finální produkty, na které již není vytvořena jiná opravná položka.

Autorka bakalářské práce by chtěla upozornit na skutečnost, že směrnice na tvorbu opravných položek k zásobám byla pěkně zpracovaná, zvláště oceňuje detailní členění typu opravných položek a stanovení jejich výše.

5 Závěr

Zásoby patří mezi oběžná aktiva, mění svou podobu, doba držení je krátkodobá a představují majetek účetní jednotky. Zásoby jsou velice důležitou oblastí zejména ve výrobním podniku, kde je potřeba zabezpečit plynulost výroby a mít neustále optimální množství zásob na skladě. Optimální proto, jelikož v sobě zásoby váží mnohdy nemalé finanční prostředky, které nejsou jinak využity.

Zásoby může účetní jednotka pořídit nákupem, který představuje nejběžnější způsob pořízení, nebo může vytvořit zásoby vlastní činností. Při účtování zásob je také důležitá inventarizace, která se provádí minimálně jednou za účetní období. Jednou ze součástí inventarizace je inventura, a to fyzická nebo dokladová, její výsledky jsou zaznamenány do inventurních soupisů a následně jsou vyčísleny vzniklé inventarizační rozdíly, o které se musí upravit stav v účetnictví. Účetní jednotka by také měla mít vytvořenou inventarizační směrnici, její obsah si stanoví sama, a pokud směrnice bude vypracovaná pečlivě, může výrazně ulehčit práci v průběhu inventarizace.

Při pořízení zásob musí účetní jednotka zvolit metodu ocenění, a to pořizovací cenou včetně vedlejších pořizovacích nákladů, reprodukční pořizovací cenou nebo vlastními náklady. Zásoby, které jsou evidované na skladě je potřeba ocenit také při jejich vyskladnění. Účetnictví upravuje několik metod v této oblasti, a to sledování skutečné ceny, metodu váženého aritmetického průměru, metodu FIFO nebo metodu pevné ceny s odchylkou. Účetní jednotka si může vybrat mezi dvěma způsoby účtování zásob. Způsob A, který je průběžný a pro zaúčtování se využívají kalkulační účty v účtové třídě 1 – Zásoby. Další možností je periodický způsob B, podle kterého se zásoby účtují rovnou do nákladů. Oba způsoby se mohou kombinovat v rámci jednoho syntetického účtu, ovšem v rámci analytiky musí být uplatněn pouze jeden z uvedených způsobů. Pro účtování zásob na jednotlivé účty je v účtovém rozvrhu vymezena účtová třída 1 – Zásoby, která se skládá z pěti účtových skupin.

V praktické části byla nejdříve představena společnost, která se zabývá produkcí farmaceutických výrobků. Nyní ve společnosti pracuje přes 1 500 zaměstnanců a jejich výrobky jsou vyváženy do zemí po celém světě. Účtování ve společnosti probíhá na základě platné legislativy. Společnost pro účtování využívá dva účetní programy a jako metodu účtování zvolila způsob A. Společnost používá pro výrobu dvě divize, divizi ALFA a divizi BETA. U divize ALFA je použita metoda oceňování zásob pomocí předem stanovené pevné ceny s odchylkou. Pro oceňování zásob v divizi BETA společnost použila metodu ocenění skutečnými cenami. Důležitou oblastí jsou ve společnosti také opravné položky, které jsou

tvořeny podle několika typů zásob a jejich výpočet probíhá kvartálně podle aktuálního stavu zásob.

Autorka bakalářské práce se ztotožňuje s výběrem metody způsobem A zvolené pro účtování zásob vzhledem k objemu zásob. Kladně hodnotí přístup společnosti k péči o zaměstnance a s tím související také bezpečností opatření při manipulaci s nebezpečnými látkami. Autorkou bylo doporučeno u divize BETA ocenit zásoby při vyskladnění jinou metodou než pomocí skutečné ceny, z důvodů nesouladu mezi naskladněním a vyskladněním zásob, a to například metodou FIFO nebo váženým aritmetickým průměrem. V neposlední řadě autorka oceňuje vypracované vnitropodnikové směrnice jak k oceňování zásob, tak ke tvorbě opravných položek.

Seznam použité literatury

Odborná publikace

- [1] HRUŠKA, Vladimír. *Účetní případy pro praxi 2017*. 2. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2017. 232 s. ISBN 978-80-271-0425-3.
- [2] KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2017*. 15. vyd. Olomouc: ANAG, 2017. 448 s. ISBN 978-80-7554-068-3.
- [3] KOLEKTIV AUTORŮ. *Meritum Účetnictví podnikatelů 2017*. 14. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. 528 s. ISBN 978-80-7552-518-5.
- [4] KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelských subjektů II*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. 224 s. ISBN 978-80-248-3141-1.
- [5] KOLEKTIV AUTORŮ. *Základy podnikové ekonomiky*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. 215 s. ISBN 978-80-248-3163-3.
- [6] KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice pro podnikatele*. 13. vyd. Olomouc: ANAG, 2017. 455 s. ISBN 978-80-7554-074-4.
- [7] LOUŠA, František. *Zásoby: komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 4. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2012. 180 s. ISBN 978-80-247-4115-4.
- [8] MCKEITH, John a Bill COLLINS. *Financial accounting and reporting*. 2nd ed. London: McGraw-Hill Higher Education, 2013. 790 s. ISBN 978-0-07-713836-3.
- [9] MRKOSOVÁ, Jitka. *Účetnictví 2017: učebnice pro SŠ a VOŠ*. Brno: Edika, 2017. 312 s. ISBN 978-80-266-1073-1.
- [10] RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2017*. 17. vyd. Olomouc: ANAG, 2017. 1152 s. ISBN 978-80-7554-061-4.
- [11] STROUHAL, Jiří. *Účetní souvztažnosti podnikatelských subjektů*. Praha: Wolters Kluwer, 2016. 280 s. ISBN 978-80-7552-268-9.
- [12] SKÁLOVÁ, Jan a kol. *Podvojně účetnictví 2018*. 24. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2018. 192 s. ISBN 978-80-271-0868-8.
- [13] STROUHAL, J., R. ŽIDLICKÁ a Z. CARDOVÁ. *Účetnictví: Velká kniha příkladů*. Brno: BizBooks, 2014. 489 s. ISBN 978-80-265-0154-1.
- [14] SVOBODOVÁ, Jaroslava. *Inventarizace, praktický průvodce*. 7. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 407 s. ISBN 978-80-7263-783-6.

Zákony, vyhlášky

- [15] České účetní standardy pro podnikatele, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

- [16] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví
- [17] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- [18] Zákon č. 586/92 Sb., o daních z příjmů

Internetové zdroje

- [19] PORTÁL POHODA. *Proces řízení zásob ve firmách*. [online]. Portál pohoda [30. 06. 2014]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/pro-podnikatele/uz-podnikam/proces-rizeni-zasob-ve-firmach/>

Interní zdroje společnosti

- [20] Výroční zpráva za období 2014, 2015, 2016
- [21] Účetní závěrka za období 2014, 2015, 2016

Seznam zkratk

a. ú.	Jednotlivé aktivní účty
ČÚS	České účetní standardy pro podnikatele, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů
D	Dal
DPH	Daň z přidané hodnoty
FAP	Faktura přijatá
FAV	Faktura vydaná
FIFO	First in, First out
ID	Interní doklad
JSD	Jednotný správní doklad
K	Koeficient rozpuštění odchylek od pevné ceny
KS	Konečný stav
LIFO	Last in, First out
MD	Má dáti
P	Příjemka
PPD	Příjmový pokladní doklad
PS	Počáteční stav
V	Výdejka
VBÚ	Výpis z běžného účtu
VPD	Výdajový pokladní doklad
vyhláška č. 500	Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví
zákon o účetnictví	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
ZDPř	Zákon č. 586/92 Sb., o daních z příjmů

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 11. 5. 2018


.....

Nikola Mücková

Seznam příloh

Příloha č. 1 Inventurní soupis zásob

Příloha č. 2 Skladní karta zásob

Příloha č. 3 Příjemka, výdejka